



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 11516.002701/2010-70  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-002.397 – 1ª Turma  
**Sessão de** 14 de julho de 2016  
**Matéria** Simulação de pessoas jurídicas segregadas.  
**Recorrentes** FAZENDA NACIONAL e ESTALEIRO SCHAEFER YACHTS LTDA  
FAZENDA NACIONAL e ESTALEIRO SCHAEFER YACHTS LTDA

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2005

**SIMULAÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DE SEGREGAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS SIMULADA. DOLO DE EVASÃO FISCAL.**

Demonstrada a simulação da segregação de fontes de rendimentos em diversas pessoas jurídicas, é legítima a desconsideração da reestruturação societária simulada para a tributação concentrada da única entidade realmente existente (CTN, art. 149).

**MULTA QUALIFICADA. DEMONSTRAÇÃO DE DOLO PARA A EVASÃO DE TRIBUTOS.**

Demonstrada a simulação da segregação de fontes de rendimentos, com o dolo de evadir tributos, é legítima a qualificação da multa de ofício.

**MULTA AGRAVADA. NÃO CABIMENTO.**

Não há o preenchimento da hipótese de incidência do agravamento da multa se “houve resposta a todas as intimações feitas pela fiscalização” e “a apresentação dos arquivos magnéticos em questão em nada alteraria o lançamento afinal efetuado, que se operou sob a forma do lucro arbitrado”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer o Recurso Especial do Contribuinte, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Adriana Gomes Régo, Nathalia Correia Pompeu, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Rafael Vidal de Araújo, que não o conheceram e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Carlos Alberto Freitas Barreto. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, o conselheiro André Mendes de Moura. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer parcialmente o Recurso

Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão e Carlos Alberto Freitas Barreto e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos Marcos Aurélio Pereira Valadão, Adriana Gomes Régo, André Mendes de Moura e Carlos Alberto Freitas Barreto. Votou pelas conclusões o conselheiro Rafael Vidal de Araújo. Designado para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, o conselheiro Rafael Vidal de Araújo. Nos termos do artigo 60 do Anexo II do RICARF, votaram originalmente pelo não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Ronaldo Apelbaum (suplente convocado), Nathalia Correia Pompeu e Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado).

*(assinatura digital)*

CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO - Presidente.

*(assinatura digital)*

LUÍS FLÁVIO NETO - Relator.

*(assinatura digital)*

ANDRÉ MENDES DE MOURA - Redator designado.

*(assinatura digital)*

RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO - Redator designado.

EDITADO EM: 10/10/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO (Presidente), HELIO EDUARDO DE PAIVA ARAÚJO (Suplente convocado em substituição à conselheira Maria Teresa Martinez Lopez), ANDRE MENDES DE MOURA, ADRIANA GOMES REGO, RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, MARCOS ANTONIO NEPOMUCENO FEITOSA (suplente convocado em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), MARCOS AURELIO PEREIRA VALADÃO, LUIS FLAVIO NETO, RONALDO APELBAUM (suplente convocado em substituição à conselheira Cristiane Silva Costa), NATHALIA CORREIA POMPEU.

## Relatório

### Conselheiro Luís Flávio Neto, relator.

Trata-se de recursos especiais interpostos pela **PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL** (doravante “**PFN**”) e por **ESTALEIRO SCHAEFER YACHTS LTDA.** (doravante “**ESTALEIRO SCHAEFER**”, “**contribuinte**”), em face do acórdão nº **1102-00.667** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

No processo administrativo em questão, foi lavrado AIIM para a cobrança de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (“**IRPJ**”), da Contribuição para o Programa de Integração Social (“**PIS**”), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“**COFINS**”) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“**CSLL**”), juros de mora e a multa de ofício de 225%, relativos ao ano-calendário de **2005**.

Ao analisar a impugnação administrativa apresentada pelo contribuinte, a Delegacia Regional de Julgamento, por meio do acórdão n. 14.33-380, julgou-a improcedente, mantendo integralmente o crédito tributário exigido (**fls. 1.031 e seg. do e-processo**). A decisão restou assim ementada:

“**DEPÓSITO BANCÁRIO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. OMISSÃO DE RECEITA. RESULTADO. PRESUNÇÃO JURIS TANTUM. INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. FATO INDICIÁRIO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.**

Caracteriza omissão de receita decorrente de presunção legal a ausência de comprovação da origem de depósitos mantidos em conta corrente bancária.

**LUCRO ARBITRADO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NA FORMA DAS LEIS COMERCIAIS E FISCAIS.**

Comprovado inexistir escrituração que atende aos requisitos das leis comerciais e fiscais, tampouco terem sido apresentados livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, procede-se ao arbitramento do resultado para efeito de apuração do Imposto de Renda e seus reflexos.

**DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. MARCO INICIAL DE CONTAGEM DO PRAZO.**

A sistemática de lançamento por homologação exige o pagamento antecipado do tributo, de modo a incidir a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador, conforme preceitua o § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, bem assim a inoccorrência das hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.**

Em se tratando de exigências reflexas de tributos e/ou contribuições que tem por base os mesmos fatos que ensejaram o lançamento do imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ), a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejulgado na decisão dos processos decorrentes.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.**

Cabível a aplicação da multa de ofício qualificada, de 150%, quando apurado que o sujeito passivo valeu-se de artifício doloso, visando sonegação fiscal.

**MULTA DE OFÍCIO MAJORADA.**

A falta de atendimento para apresentação de arquivos magnéticos enseja a majoração da multa de ofício em 50%.

**SIGILO BANCÁRIO. QUEBRA. TRANSFERÊNCIA. ENTREGA DOS EXTRATOS BANCÁRIOS PELO CONTRIBUINTE.**

Instaurando-se procedimento de ofício, a prestação, por parte das instituições financeiras, de informações requeridas pela administração tributária constitui transferência do sigilo bancário para o Fisco.

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO.**

Apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade refoge à competência da instância administrativa.

**TAXA SELIC.**

A utilização da taxa SELIC para o cálculo dos juros de mora decorre de lei, sobre cuja aplicação descabe aos órgãos do Poder Executivo discutir.”

Nesse seguir, foi interposto pelo contribuinte recurso voluntário ao CARF (**fls. 1.067 e seg. do e-processo**). Ao julgar o caso, a Turma *a quo* prolatou acórdão assim ementado (**fls. 4.145 e seg. do e-processo**):

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2005

**DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.**

Nos tributos submetidos ao denominado lançamento por homologação, regra geral, decorrido o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, conforme o art. 150, § 4º, do CTN. Contudo, ocorrendo dolo, fraude ou simulação, o termo inicial para contagem do prazo decadencial se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme o art. 173, I, do CTN.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2005

**INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. INCOMPETÊNCIA PARA APRECIÇÃO.**

As autoridades administrativas são incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade de lei regularmente editada, tarefa privativa do Poder Judiciário.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

Ano-calendário: 2005

**ARBITRAMENTO DO LUCRO.**

Sujeita-se ao arbitramento do lucro o contribuinte cuja escrituração contiver deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira ou para determinar o lucro real.

**DEPÓSITO BANCÁRIO. OMISSÃO DE RECEITAS.**

Configuram omissão de receita os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nestas operações.

**BASE DE CÁLCULO DO ARBITRAMENTO. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. RECEITA DECLARADA. INEXISTÊNCIA DE DUPLICIDADE.**

Na ausência de provas de que as receitas escrituradas pelo contribuinte integram o montante total dos depósitos bancários, não há que se falar em duplicidade de cobrança sobre uma mesma base tributável.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.**

Nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, será aplicada à multa de ofício de 150%.

**MAJORAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.**

A falta de apresentação à fiscalização dos arquivos magnéticos de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218/91 não dá margem à majoração, em 50%, da multa de ofício aplicada, se em razão da ausência de escrituração contábil e fiscal, hábil a amparar a tributação do sujeito passivo com base no lucro real, este teve seu lucro arbitrado pela autoridade lançadora.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA OU DECORRENTE.**

Aplica-se às exigências decorrentes, o mesmo tratamento dispensado ao lançamento da exigência principal, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.

A Turma *a quo*, por unanimidade de votos, afastou as preliminares arguidas: nulidade do auto de infração por quebra de sigilo bancário; inocorrência da infração, por falta de (ou inadequado) enquadramento legal; ilegitimidade passiva; decadência, inexigibilidade das multas por aplicação retroativa da lei 11.488/2007; nulidade dos autos de infração PIS e COFINS, por falta de (ou inadequado) enquadramento legal e ausência do processo de arbitramento anterior ao lançamento. Quanto ao mérito, foi dado provimento parcial ao recurso voluntário, tão somente para fins de afastar o agravamento da multa de ofício aplicada.

Colhem-se as seguintes informações do relatório do acórdão *a quo* (fls. 4.147 e seg. do e-processo):

“Contra a empresa acima qualificada (doravante SCHAEFER YACHTS ou recorrente) foram lavrados, às fls. 883 a 934, autos de infração para exigência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, perfazendo um crédito tributário no montante de R\$ 18.489.163,19, aí já incluídos os juros de mora calculados até a data da lavratura e a multa de ofício de 225%.

Consoante o Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal, fls. 836 a 882, a empresa foi autuada no ano calendário de 2005 pela constatação da ocorrência de receitas oriundas da venda de produtos de fabricação própria e de omissão de receitas decorrentes de depósitos bancários de origem não comprovada. A empresa, que era optante pelo lucro real, teve o seu lucro arbitrado naquele ano, em razão das deficiências constatadas pela fiscalização na escrituração por ela mantida e da falta de apresentação de livros obrigatórios para aquela modalidade.

Ainda de acordo com a fiscalização, tendo em vista o desrespeito ao princípio contábil da entidade, caracterizado pela confusão patrimonial e de atividades com as empresas SPA COMÉRCIO DE EMBARCAÇÕES E EQUIPAMENTOS NÁUTICOS LTDA (doravante SPA) e ESTALEIRO KIWI BOATS LTDA (doravante KIWI BOATS), a apuração da base imponible dos tributos foi feita de forma consolidada na pessoa da recorrente, vale dizer, tanto a receita declarada quanto as omissões detectadas, bem como os valores de tributos eventualmente recolhidos por todas elas, foram imputados à recorrente, com a ressalva quanto aos valores da receita declarada pela SPA, que foi desconsiderada (i.e., não foi somada) em razão de não ter qualquer consistência ou lastro em documentos. Segundo a fiscalização, a SPA representava interposta pessoa de SCHAEFER YACHTS e KIWI BOATS, em razão das evidências que relata.

Assim, integram o presente processo os Termos de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal lavrados em desfavor das empresas SPA e KIWI BOATS (fls. 617 a 660), bem como a documentação relativa aos respectivos procedimentos de fiscalização ali levados a efeito, na forma de

anexos (Anexo I, com 6 volumes, contém os documentos referentes à SPA, e Anexo II, com 9 volumes, contém os documentos referentes à KIWI BOATS) No decorrer dos trabalhos de fiscalização, em vista de respostas consideradas evasivas, e em decorrência de reiteradas negativas do contribuinte em entregar livros contábeis e fiscais a que estava obrigado, foram lavrados Termos de Embaraço contra todas as três empresas, bem como foi proposto pelo Auditor Fiscal a submissão de todas elas a Regime Especial de Fiscalização, nos termos do artigo 33 da Lei no 9.430/96 e Instrução Normativa RFB no 979/09. Por meio dos respectivos Despachos Decisórios, aprovados pelo Superintendente da Receita Federal do Brasil da 9a Região Fiscal, foi imposta a aplicação do referido Regime Especial a todas elas, a partir de sua ciência e até o dia 31 de dezembro de 2010.

Durante este período em que esteve submetida ao Regime Especial de Fiscalização, constatou a fiscalização que o próprio “grupo” assumiu a entidade única da recorrente, posto que toda a produção e comercialização de embarcações, no ano de 2010, passou a ser realizada pela SCHAEFER YACHTS, sem que nenhuma mudança na linha de produção tivesse sido implementada.

Após a regular intimação para a comprovação da origem dos depósitos bancários havidos nas três empresas formalmente constituídas, e exclusão das operações de empréstimo e transferências identificadas, os créditos bancários cuja origem não fora identificada foram considerados receitas omitidas pela recorrente, à qual, conforme dito, foi acrescida a receita declarada por SCHAEFER YACHTS e KIWI BOATS, para apuração dos tributos devidos. Por entender ter havido o dolo, materializado nas figuras qualificadoras de sonegação e fraude, a multa de ofício imposta foi majorada para 150% dos tributos lançados, e pelo fato de não ter o contribuinte prestado os devidos esclarecimentos a que fora intimada, e não ter apresentado os arquivos ou sistemas previstos nos arts. 11 a 13 da Lei no 8.218/91, a multa foi agravada em 50%, do que resultou o percentual final de 225%.”

Em seu voto, o i. Conselheiro Relator detalhou ainda mais os fatos apurados no presente processo administrativo, *in verbis* (fls. 4.154 e seg. do e-processo):

“Inicialmente intimado em 07.08.2009 a apresentar os livros contábeis e fiscais, o contribuinte apresentou o Livro Diário e os livros fiscais sem o registro na Junta Comercial do Estado de Santa Catarina (JUCESC). Após sucessivas intimações, somente em 01.03.2010 foi entregue o Livro Diário devidamente registrado.

A fiscalização intimou a empresa a apresentar uma demonstração da correlação de contas que permitisse a análise comparada dos valores registrados na DIPJ 2006, relativa ao ano calendário 2005, com os valores do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado do exercício encerrado em 31.12.2005 constantes do Diário apresentado.

A recorrente respondeu (fls. 322) que ‘não existe como estabelecer uma correlação entre valores constantes da DIPJ 2006 ano calendário 2005 entregue e o balanço do exercício encerrado em 31/12/2005 uma vez que, o Balanço é resultado da recontabilização dos fatos ocorridos na empresa no exercício de 2005, devendo a DIPJ ser objeto de declaração retificadora.’

A fiscalização intimou a empresa a justificar as divergências encontradas nos saldos finais em 31/12/2005 de diversas contas escrituradas no Livro Razão, no Balancete de Verificação, e, finalmente, no Balanço Patrimonial constante do Diário apresentado, sendo que em alguns casos a divergência encontrava-se entre um deles e algum dos outros dois documentos, e em outros casos, os três eram divergentes entre si (fls. 315-316).

A recorrente respondeu (fls. 322) que “Não encontramos as divergências apontadas e acreditamos que a única razão para a existência de diferenças nos

saldos, tenha sido algum erro cometido com relação aos relatórios encadernados. Para tentar sanar o problema reemitimos os relatórios e solicitamos a substituição dos anteriormente entregues e iremos providenciar o registro na JUCESC.”

A fiscalização intimou a empresa a justificar a divergência entre o Lucro Líquido Apurado na Demonstração do Resultado do Exercício encerrado em 31/12/2005, constante do Diário apresentado (R\$ 6.608.899,40, fls. 715) e o valor registrado como Resultado do Exercício deste mesmo ano no Patrimônio Líquido do Balanço Patrimonial em 31.12.2005, neste mesmo Diário apresentado, que era de apenas R\$ 301.342,91 (fls. 714).

A recorrente respondeu (fls. 322) que “não existe a divergência conforme novos balanços e razão.”

Tendo ficado claro que os Livros Diário e Razão entregues seriam substituídos, a fiscalização reintimou a empresa a apresentar os Livros Diário e Razão corrigidos.

A recorrente respondeu em 28.04.2010 (fls. 563) da seguinte forma: ‘... informamos que o Livro Diário e o Livro Razão referentes ao ano calendário de 2005 foram encadernados com erros de páginas, mas que as correções já foram efetuadas e os novos livros já foram encaminhados para esta fiscalização.’

Entretanto, consignou a fiscalização que o conjunto de folhas avulsas, que fora deixado na recepção do Serviço de Fiscalização, não possuía qualquer valor contábil, e novamente intimou a recorrente a apresentar os referidos livros (fls. 565-566).

Por fim, na resposta em que informava a recorrente estar apresentando os livros reemitidos e também o balanço correto e que estaria buscando uma alternativa que permitisse o registro do livro corrigido na JUCESC, consignou a fiscalização que estava recebendo um livro Razão encadernado em espiral, e que não estava aceitando as folhas avulsas apresentadas como sendo o livro Diário (fls. 567). Não há registros posteriores de que o Diário corrigido tenha sido entregue.

A fiscalização também intimou a empresa a justificar porque em sua escrita contábil não existia registro de nenhuma utilização dos insumos adquiridos ao longo do ano-calendário 2005 na montagem das dezenas de embarcações vendidas.

A recorrente respondeu (fls. 570) o seguinte:

‘Com relação à falta de movimentação dos estoques informamos que até este momento não conseguimos documentos hábeis para garantir uma adequada apuração de custos dos produtos fabricados e vendidos, assim como não conseguimos reconstruir os estoques existentes no exercício de 2005. Por estas razões os estoques apontados no balanço não contempla as baixas dos produtos utilizados para fabricação dos produtos vendidos.’

De se ressaltar que se trata, no caso, de mais de 15.000 notas fiscais de materiais adquiridos.

Para arrematar, os livros de Controle de Produção e Estoque, de Registro de Inventário, e de Apuração do Lucro Real (LALUR) — apesar das sucessivas intimações da fiscalização, e da afirmação da recorrente em resposta a todas elas (fls. 563, 567, 570) de que “estamos empenhados no sentido de reconstituí-los o mais breve possível, para poder efetuar a sua entrega a esta Fiscalização, conforme solicitado” — jamais foram apresentados.

Após ter ciência do acórdão *a quo*, a PFN interpôs recurso especial, arguindo a divergência em relação a duas outras decisões proferida por diferentes Turmas do CARF quanto à aplicação da multa de ofício majorada em 50%, de forma a alcançar o patamar de 225% (fls. 4.174 e seg. do e-processo). Em seus fundamentos para a reforma do acórdão, a

PFN suscita que o referido agravamento da multa estaria previsto em lei e não poderia ser dispensado.

Em 01/08/2012, foi proferido despacho de admissibilidade, no qual foi dado seguimento ao recurso especial da PFN (**fls. 4.186 e seg. do e-processo**).

Em suas contrarrazões, o contribuinte afirmou, em especial (**fls. 4.513 e seg. do e-processo**):

- em caráter preliminar, que o recurso fazendário não mereceria ser admitido, em vista da matéria já ter sido pacificada a favor do contribuinte no âmbito da CSRF;
- no mérito, que ao contrário do que alega a PFN, a decisão recorrida não teria admitido o descumprimento de intimações fiscais sem agravamento da multa. A decisão reconheceria o não preenchimento da hipótese de incidência da multa agravada. A hipótese seria de arbitramento, tal como foi realizado pela fiscalização, e não de agravamento da multa.

O contribuinte opôs embargos de declaração, apontando obscuridades, omissões, e contradições no acórdão *a quo*, os quais foram conhecidos mas desprovidos (**fls. 4.228 e segs do e-processo**).

Ato contínuo, o contribuinte também interpôs recurso especial, arguindo a divergência em relação às seguintes matérias preliminares: nulidade do auto de infração por indevida quebra do sigilo bancário; inocorrência da infração e decadência; e no mérito, em relação à questão do arbitramento; à desconsideração da personalidade jurídica; aos lançamentos de IRPJ e reflexos pela quebra de sigilo bancário, e à aplicação de multa de 150% (**fls. 4.244 e seg. do e-processo**).

Em 18/05/2015, foi proferido despacho de admissibilidade, no qual foi dado parcial seguimento ao recurso especial da contribuinte, para que fosse apreciada por esta CSRF somente as questões relativas à (1) **desconsideração da segregação da pessoa jurídica** e ao (2) **afastamento da multa qualificada** (**fls. 4.523 e seg. do e-processo**).

Em relação às referidas matérias, arguiu o contribuinte, em apertada síntese (**fls. 4.274 e seg. do e-processo**):

- a mesma situação fática destes autos já teria sido analisada pelo CARF em outra oportunidade (acórdão n. 103-23.357), referente a outro período de apuração, compreendendo-se regulares as operações. Naquela oportunidade, este Tribunal teria reconhecido a legitimidade das operações realizadas;
- no caso concreto, a fiscalização teria alterado a narrativa dos fatos justamente para adequá-la às exigências presentes no acórdão n. 103-23.357 e, assim, atribuir ao caso características de evasão fiscal;
- SPA COMÉRCIO DE EMBARCAÇÕES E EQUIPAMENTOS NÁUTICOS LTDA (doravante “SPA”) e ESTALEIRO KIWI BOATS LTDA (doravante “KIWI BOATS”) e a ESTALEIRO SCHAEFER existiriam de fato e desenvolveriam atividades individualizadas;



- 
- Falhas nos livros contábeis, ou mesmo a inexistência destes, não conduziriam, por si só, à desconsideração da personalidade jurídica das empresas em questão;
  - Erros nas declarações e em registros contábeis não configurariam o evidente intuito de fraude necessário para a qualificação da multa para 150%.

A PFN apresentou suas contrarrazões (**fls. 4.542 e seg. do e-processo**) no qual consignou, em síntese:

- em relação a primeira matéria admitida, a despeito do contribuinte defender a independência e autonomia de cada uma das empresas, a situação de fato verificada pela fiscalização teria seria distinta, uma vez que todas as empresas atuariam conjuntamente, com confusão entre elas. Entre as evidências, suscita que a movimentação de recursos entre as contas correntes das três empresas não teria observado a autonomia patrimonial de cada uma delas, bem como a constatação de que a área geográfica e a linha produção seriam contínuas. A fiscalização, então, teria agido corretamente, de forma a alcançar a situação que teria se tentado encobrir, revelando-se. Suscita que, a partir de 2010, o próprio grupo teria unificado formalmente as atividades na Estaleiro Schaefer;
- em relação a segunda matéria admitida, restaria caracterizada a simulação, pois teria sido provado o intuito de fraude a que alude o artigo 44 da Lei nº 9.430/96, com a necessária qualificação da multa de ofício.

Conclui-se, com isso, o relatório.

## **Voto**

**Este voto foi:**

- **vencido no Conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte;**
- **vencido no Conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional;**
- **vencedor no Mérito do Recurso Especial do Contribuinte;**
- **vencedor no Mérito do Recurso Especial da Fazenda Nacional.**

**Voto vencido - CONHECIMENTO DOS RECURSOS ESPECIAIS DO CONTRIBUINTE E DA PFN**

**Conselheiro Luís Flávio Neto, relator.**

Os recursos interpostos pelo contribuinte e pela PFN são tempestivos, fazendo-se necessário, contudo, verificar o preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade.

No que diz respeito ao **recurso especial interposto pelo contribuinte**, o despacho de admissibilidade considerou presente a divergência jurisprudencial quanto à **desconsideração da segregação das pessoas jurídicas** e à **qualificação da multa para o percentual de 150%**, nos seguintes termos:

“2) Desconsideração da Pessoa Jurídica

A recorrente alega que houve a desconsideração da personalidade jurídica das Empresas Estaleiro Schaefer Yachts, Estaleiro Kiwi e SPA e insurge-se contra a decisão.

Traz à divergência o Acórdão nº 103-23.357, que tratou do mesmo tema relativo à sociedade empresária Estaleiro Kiwi Boats Ltda., em que se entendeu que o desmembramento de atividades entre as três empresas não indicava tratar-se de simulação.

A decisão foi ementada nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ Exercício: 2002

Ementa: SIMULAÇÃO – INEXISTÊNCIA – Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – A reunião das receitas supostamente omitidas por duas empresas para serem tributadas conjuntamente como se auferidas por uma só importa em erro na quantificação da base de cálculo e na identificação do sujeito passivo, conduzindo à nulidade do lançamento.

Recurso provido.

**Considerando que essa decisão julgou exatamente a mesma questão objeto deste processo administrativo fiscal, envolvendo as mesmas empresas, entendo que, numa análise prelibatória como a de admissibilidade de recurso especial, houve a comprovação da divergência arguida.**

(...)

4) Multa de 150% - Ausência do “evidente intuito de fraude”

(...)

A contribuinte, com a finalidade de afastar a multa de 150%, pugna, também, pelo afastamento da hipótese de simulação. Quanto a esse fundamento, a recorrente argumenta a necessidade de considerar que no Acórdão nº 103-23.357, relativo à empresa Kiwi Boats, no qual foi afastada essa hipótese, tendo o Colegiado decidido por anular o lançamento que imputava, dentre outros, a multa de 150%.

(...)

**Tendo em vista tratar-se do exato caso em julgamento nestes autos, mas, referente à empresa Kiwi, entendo comprovada a divergência capaz de ensejar a subida dos autos à julgamento pela CSRF no que se refere ao pedido de afastamento da multa qualificada.”**

(grifos acrescidos)

À primeira vista, o acórdão indicado como paradigma realmente aparenta demonstrar dissídio jurisprudencial, especialmente por envolver, em diferentes períodos de apuração, as mesmas empresas envolvidas no recurso especial ora sob exame. No entanto, a análise mais detida do caso demonstra **não haver similitude fática ou divergência jurisprudencial** que justifique o conhecimento do recurso especial por este Colegiado.

Em especial, constata-se que:

- no acórdão recorrido, a fiscalização demonstrou a prática de atos simulatórios e a confusão entre as empresas em questão, de forma que a

Turma *a quo* compreendeu que a segregação das fontes de rendimentos seria inválida e inoponível ao fisco, devendo, ainda, ser qualificada a multa de ofício aplicada.

- no caso do acórdão paradigma, a fiscalização **não** demonstrou a prática de atos simulatórios ou confusão entre as empresas em questão, de tal forma que a Turma julgadora compreendeu que a segregação de atividades levada a termo seria válida e oponível ao fisco.

Nem a mesma situação fática foi julgada pelos acórdãos em questão, nem há divergência em relação à interpretação da legislação federal adotada pela decisão recorrida e pelo acórdão paradigma. Na verdade, ambos os acórdãos convergem para a mesma conclusão: caso seja demonstrada simulação de segregação das atividades operacionais em pessoas jurídicas diversas, esta não será oponível ao fisco.

Nos termos do art. 67 do RICARF, a admissibilidade do recurso especial pressupõe, entre outras exigências, que o cotejo analítico entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma demonstre, cumulativamente:

1. Situação fática descrita: **semelhantes (=)**
2. Interpretação da legislação federal adotada: **diversas (≠)**

No entanto, o cotejo analítico dos acórdãos em tela demonstra justamente o contrário, de forma a inviabilizar o conhecimento do recurso especial interposto. A tabela a seguir sintetiza a questão:

	ACÓRDÃO RECORRIDO	Comparativo	ACÓRDÃO PARADIGMA
<b>1. Situação fática descrita:</b>	<u>Simulação</u> de segregação de pessoas jurídicas.	≠	<u>Efetiva</u> segregação de pessoas jurídicas.
<b>2. Interpretação da legislação federal adotada:</b>	Em caso de simulação, a segregação das empresas deve ser desconsiderada, com qualificação da multa.	=	Em caso de simulação, a segregação das empresas deve ser desconsiderada, com qualificação da multa.
<b>3. Solução para o caso concreto:</b>	Tributação consolidada dos rendimentos fictamente segregados e multa qualificada.	≠	Respeito às opções fiscais de cada unidade segregada.

Note-se que, em geral, dois acórdãos proferidos por diferentes Turmas do CARF, em relação à mesma matéria e ao mesmo contribuinte fiscalizado em períodos subsequentes, com resultados opostos, realmente tendem a ser indicativos de divergência jurisprudencial apta a demandar o trabalho de uniformização desta CSRF. No entanto, uma série de fatores pode dar ensejo a situações excepcionais, como por exemplo:

(i) deficiência na edificação dos fatos pela fiscalização em um dos casos, mas trabalho acurado de investigação e descrição dos fatos no outro caso;

(ii) alteração da operação das empresas envolvidas nos diferentes períodos de apuração, de forma que os ilícitos estejam presentes em alguns períodos e não em outros;

Tanto no primeiro como no segundo exemplo, os *atos jurídicos* capitados pelo agente fiscal na lavratura do auto de infração em um período de apuração podem ser diametralmente diferentes dos *atos jurídicos* descritos pela fiscalização fiscal em outros períodos de apuração, ainda que em face do mesmo contribuinte.

Se a consideração desses fatores pode ser considerada fruto da pragmática, também sob a perspectiva teórica não há óbices que acórdãos atinentes ao mesmo contribuinte, com vistas à mesma questão, mas com resultados opostos, não se prestem a evidenciar a divergência jurisprudencial, por ausência de semelhança fática. É conhecida a lição de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR.<sup>1</sup>:

“É preciso distinguir entre fato e evento. A travessia do Rubicão por César é um evento. Todavia, ‘César atravessou o Rubicão’ é um fato. Quando, pois, dizemos que ‘é um fato que César atravessou o Rubicão’, conferimos realidade ao evento. ‘Fato’ não é, pois, algo concreto, sensível, mas um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade.”

Sob uma perspectiva da *teoria da linguagem*<sup>2</sup>, há distinção fundamental entre “*eventos*”, ocorridos no mundo fenomênico a cada instante da vida que se esvai, e “*atos*”, que são descrições, versões, reconstruções, traduções em linguagem daqueles eventos, sujeitos, portanto, a naturais imperfeições. *Atos* são *eventos* vertidos em linguagem. ***Atos jurídicos***, por sua vez, são *eventos* vertidos em *linguagem competente* para lhes atribuir existência jurídica.

O que importa neste julgamento é a análise dos ***atos jurídicos*** trazidos aos presentes autos. Mesmo se os *eventos* relacionados ao acórdão paradigma e ao acórdão *a quo* forem semelhantes, jamais se saberá no âmbito deste processo administrativo: um evento, tal como ocorrido no mundo fenomênico, é irreconstituível em sua plenitude, sendo possível apenas conhecer suas versões vertidas em linguagem (“*atos*”). Assim, a partir dos autos deste processo administrativo, temos acesso às versões dos fatos descritos pela fiscalização, pelo contribuinte e, por fim, aquelas que realmente interessam no julgamento deste recurso especial: a versão dos fatos compreendida e reproduzida no acórdão *a quo*, bem como a versão dos fatos descrita no acórdão paradigma. É preciso comparar os *atos* descritos em ambos aos acórdãos e, assim, verificar se há similitude que justifique a interposição de recurso especial à CSRF.

Justamente porque *eventos* ocorridos no mundo fenomênico são inacessíveis anos após a sua ocorrência, interessa a este Colegiado verificar se há semelhança entre os *atos* apresentados no acórdão *a quo* e no *acórdão paradigma de divergência*, **o que não há**. O acórdão *a quo* e o acórdão paradigma apresentam “*atos*” diversos, conforme explicitado acima.

Nesse seguir, voto por NÃO CONHECER o recurso especial interposto pelo contribuinte quanto às matérias admitidas por despacho.

<sup>1</sup> FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão e dominação. São Paulo: Atlas, 2003, p. 271

<sup>2</sup> Vide: CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 498-499 e 964-965; CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 123; TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no direito tributário. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 33; CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 526.

Em relação ao **recurso especial interposto pela PFN**, que trata do tema do *agravamento da multa de 150% para 225%*, entendo que este também não deve ser conhecido.

No caso, o acórdão recorrido compreendeu que não caberia o agravamento da multa de 150% para 225%, com vistas ao art. 44, § 2º, da Lei n. 9.430/96, como se observa do seguinte trecho:

“Por entender ter havido o dolo, materializado nas figuras qualificadoras de sonegação e fraude, a multa de ofício imposta foi majorada para 150% dos tributos lançados, e pelo fato de não ter o contribuinte prestado os devidos esclarecimentos a que fora intimada, e não ter apresentado os arquivos ou sistemas previstos nos arts. 11 a 13 da Lei no 8.218/91, a multa foi agravada em 50%, do que resultou o percentual final de 225%.

(...)

Protesta a recorrente que o aumento em 50% da multa imposta é incabível, posto que em nenhum momento a recorrente deixou de responder as intimações apresentadas pela fiscalização.

De fato, houve resposta a todas as intimações feitas pela fiscalização, de sorte que não prosperaria o agravamento da multa por este motivo.

Contudo, o agravamento aplicado pela fiscalização teve também outro fundamento.

Consta do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 880 o seguinte, no item ‘8.3 – Do agravamento das multas’:

‘Conforme consta às fls. 131, deste processo e fls. 142 do Anexo II, o contribuinte não forneceu os arquivos magnéticos a que fora intimado pelo Termo de Início de Fiscalização e reintimado pelo Termo de Intimação 01/2009.’

Tal assertiva em nenhum momento foi contraditada pela recorrente, aliás, ao contrário, esta expressamente reconheceu, em atendimento à intimação fiscal, a impossibilidade técnica de apresentar os arquivos solicitados, conforme consta às fls. acima referidas.”

A decisão recorrida vai ao encontro da Súmula n. 96 do CARF, aprovada na sessão de **09.12.2013**:

Súmula CARF nº 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

O acórdão recorrido, proferido em 14.03.2013, assim se manifestou sobre a matéria:

“Contudo, nos debates ocorridos em sessão, restei convencido por meus pares de que, em casos como o presente — em que a apresentação dos arquivos magnéticos em questão em nada alteraria o lançamento afinal efetuado, que se operou sob a forma do lucro arbitrado — não se justifica a majoração da multa em 50%. Tal entendimento, ao que consta, já teria sido manifestado pela própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja função precípua é justamente uniformizar a jurisprudência das câmaras baixas a respeito da correta interpretação da lei tributária.”

Por sua vez, prevê o art. 67, § 3º, do RICARF:

§ 3º. Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

Compreendo, portanto, que também não deve ser conhecido o recurso especial interposto pela PFN.

## **Voto vencedor - MÉRITO DOS RECURSOS DO CONTRIBUINTE E DA FAZENDA NACIONAL**

### **Conselheiro Luís Flávio Neto, relator.**

Por restar vencido quanto ao não conhecimento dos recursos interpostos, passo à análise do mérito de ambos, principiando com o **recurso especial do contribuinte**.

O caso envolve o tema da *segregação operacional e societária das fontes produtoras de rendimentos* (“*split strategy*”). Por meio desta, em termos gerais, uma entidade empresarial é segmentada em mais do que uma pessoa jurídica, de forma que partes cindidas passam a explorar individualmente as atividades segregadas. Geralmente, segregam-se “*atividades meio*” que, em outro momento e por variadas razões, decidiu-se unificar em uma entidade. Há, em geral, a manutenção de relações societárias entre as partes segregadas, controladas por uma *holding*, embora seja possível cogitar que dessa segregação surjam empresas com rompimento de laços societários.

A motivação para essa reestruturação pode ser variada, a exemplo da divisão do controle dos negócios entre diferentes membros da família, ganhos em eficiência, melhoria de organização, oportunidade de explorar e obter ganhos com trabalhos internos em face de demanda do mercado, venda da parcela segregada etc.

Sob a perspectiva tributária, é comum que a segregação possibilite que alguma das empresas desmembradas se legitime à opção pelo lucro presumido, enquanto que a anterior unidade empresarial apenas poderia ser tributada pelo lucro real. A partir daí, a economia de opção prescrita pelo legislador permite que, entre as diversas hipóteses de reestruturação possíveis, se cogite situações em que, por exemplo:

- as unidades empresariais se tornem fornecedoras de insumos para outras empresas do grupo empresarial;
- as unidades empresariais segregadas passem a oferecer os seus préstimos diretamente ao consumidor.

Tratando-se a sistemática do lucro presumido de uma *economia de opção*, a legitimidade de sua adoção depende exclusivamente do cumprimento dos requisitos prescritos pelo legislador. Os referidos requisitos, aplicáveis ao período compreendido no presente processo administrativo e vigentes até hoje, seriam:

- limitação em função do **volume de receitas brutas** obtidas pela pessoa jurídica;
- exercício da **atividade que não obrigada ao lucro real**.

Com a real e efetiva segregação das fontes produtoras de receitas, resultante de reestruturação societária, cada uma das novas unidades empresariais pode verificar se preenche ou não os referidos requisitos e, sendo o caso, optar ou não pelo lucro presumido.

No presente caso, a fiscalização imputou ao contribuinte a simulação da aludida reestruturação, de forma a tributar de forma **aglutinada**, em uma das empresas do

grupo empresarial, todas as receitas reconhecidas pelas alegadas empresas segregadas. Foi imposta, ainda, multa qualificada, no percentual de 150%.

Faz-se necessário, para este julgamento, distinguir hipóteses de reestruturações societárias reais, cujos efeitos jurídicos devem ser reconhecidos pela administração fiscal, de casos de simulação de reestruturações societárias, praticadas com o dolo da evasão de tributos, inoponíveis ao fisco e sujeitos à multa qualificada.

### **1. A legítima segregação das fontes produtoras de rendimentos: planejamento tributário oponível ao fisco.**

A primeira questão a ser analisada consiste em saber se a segregação das fontes produtoras de rendimentos, com ou sem a intenção principal (*motivo íntimo preponderante*) de permitir a alguma das unidades segregadas a opção pelo *lucro presumido*, é admitida pelo sistema jurídico brasileiro.

No Brasil, o particular possui um núcleo de direitos livre de intervenções, dentro do qual está inserido o *planejamento tributário*<sup>3</sup>. Mais especificadamente, essa garantia dos contribuintes decorre das *liberdades econômicas* asseguradas pelo Constituinte. Conforme leciona TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR<sup>4</sup>, essas liberdades atribuem ao ser humano um espaço que não pode ser absorvido pela sociabilidade, tendo-se como reconhecida a capacidade de “reger o próprio destino, expressar a sua singularidade como indivíduo, igual entre iguais: o homem como distinto e singular entre iguais”.

Não há dúvidas que o Estado, por meio da tributação, deve participar dos bem sucedidos resultados econômicos dos particulares a ele conectados. Conforme o princípio da legalidade, o legislador deve eleger, dentro de seu respectivo âmbito de competência tributária, fatos geradores que captem capacidades contributivas conforme uma dosagem adequada à divisão do custo estatal.

Dessa forma, ao mesmo tempo em que a Constituição Federal garante aos particulares a existência desse âmbito de liberdade, outorga ao Poder Legislativo a competência para regular e interferir em seu exercício, seja para estabelecer a cobrança de tributos, seja para limitar planejamentos tributários.

Não se trata de questão reclusa ao Direito brasileiro: geralmente, há nos ordenamentos jurídicos estrangeiros *normas gerais* (*general anti avoidance rules* – **GAAR**) ou *normas específicas* (*specific anti avoidance rules* – **SAAR**) para a reação aos planejamentos tributários não tolerados. As *normas gerais de reação ao planejamento tributário* se prestam a alcançar algumas ou todas as espécies tributárias, com a prescrição de critérios para a identificação do “abuso”. Já as *normas específicas* incluem no âmbito de incidência da norma tributária, casuisticamente, situações que potencialmente podem ser utilizadas pelo contribuinte como substitutas não tributadas ou ainda fiscalmente menos

<sup>3</sup> Nesse sentido, vide: ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - Direito Tributário e o novo Código Civil - São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 75-77.

<sup>4</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos fundamentais e outros temas. – Barueri, SP : Manole, 2007, p. 196.

onerosas e que, por decisão do legislador, devem ser submetidas igualmente àquela tributação mais onerosa.

No ordenamento jurídico brasileiro, quando houver clara decisão do legislador brasileiro, compete à administração fiscal o papel de atribuir eficácia à intervenção estatal sobre as liberdades econômicas dos particulares, especialmente sobre o seu patrimônio. **Mas essa atuação da administração fiscal, invariavelmente, depende de prévia e clara autorização do legislador.**

Nesse cenário, a legitimidade de segregações societárias para ensejar a *economia de opção do lucro presumido* ou a outras formas de tributação (como o SIMPLES NACIONAL) deve ser compreendida com vistas a dois fatores fundamentais, analisados nos parágrafos seguintes:

(i) *as liberdades econômicas potencialmente restringidas pela vedação às referidas reestruturações societárias;*

(ii) *a existência de decisão clara do legislador para a restrição das referidas liberdades econômicas por meio da tributação.*

Quanto a esse primeiro fator (*liberdades econômicas*), insta observar que a *livre iniciativa* foi erigida como fundamento da ordem econômica pelo *caput* do art. 170 da Constituição Federal, com a dupla feição de proteger tanto o capital quanto o trabalho. Na explicação de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, trata-se de mandamento para que o Estado atue de forma *negativa*, no sentido de não interferir na expansão da criatividade do indivíduo e, ainda, *positiva*, de atuação para a valorização do *trabalho humano*. A esse propósito, leciona o professor:

“Não há, pois, propriamente, um sentido absoluto e ilimitado na livre iniciativa, que por isso não exclui a atividade normativa e reguladora do Estado. Mas há ilimitação no sentido de principiar a atividade econômica, de espontaneidade humana na produção de algo novo, de começar algo que não estava antes. Esta espontaneidade, base da produção da riqueza, é o fator estrutural que não pode ser negado pelo Estado. Se, ao fazê-lo, o Estado a bloqueia e impede, não está intervindo, no sentido de normar e regular, mas está dirigindo e, com isso, substituindo-se a ela na estrutura fundamental do mercado.”

A *autonomia privada* decorre do *princípio da livre iniciativa*, atribuindo aos particulares o direito à *liberdade contratual*, isto é, de livremente celebrar ou não um contrato (liberdade de celebração), bem como de eleger o tipo contratual mais adequado (liberdade de seleção do tipo contratual, salvo restrição legal) e de preencher o seu conteúdo de acordo com os seus interesses (liberdade de fixação do conteúdo do contrato ou de estipulação).<sup>5</sup> Garante-se, por esse princípio, a liberdade de empresa, de investimento, de organização e de contratação<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> Cf. BOULOS, Daniel M. Abuso do Direito no novo Código Civil. São Paulo: Editora Método 2006, p. 226-240. No mesmo sentido, TÔRRES, Heleno Taveira. O conceito constitucional de autonomia privada como poder normativo dos particulares e os limites da intervenção estatal, in *Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Heleno Taveira Torres (coordenador). Barueri : Manole, 2005, p. 567.

<sup>6</sup> Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 128-129.



É pertinente notar, com TULLIO ROSEMBUJ<sup>7</sup>, que a *liberdade da empresa* não se esgota no exercício da *liberdade contratual*, no exercício do *direito de propriedade* ou na atividade de produção de bens de terceiros no mercado livre: trata-se da garantia de poder decidir como combinar fatores de produção e de utilizar de riqueza para produzir nova riqueza.

Se há limites ao exercício da liberdade, o Estado de Direito também pressupõe limites ao legislador para a sua restrição, pois, conforme salutar preocupação de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, “a liberdade pode ser disciplinada, mas não pode ser eliminada”<sup>8</sup>. Não poderia o Estado utilizar mecanismos de coerção para compelir o contribuinte à prática de determinados atos e, assim, à ocorrência de hipóteses de incidência de tributos (ou seja, de intervenção no patrimônio particular). Assim ocorrendo, como adverte LUÍS EDUARDO SCHOUERI<sup>9</sup>, estar-se-ia atentando de modo inadmissível contra a proibição ao confisco e o Direito à propriedade.

Poder-se-ia questionar, assim, se seria legítimo ao legislador obrigar que um indivíduo ou uma sociedade concentrassem todo o seu universo patrimonial disponível em uma única pessoa jurídica, com a consolidação de todos os resultados na sistemática do lucro real, por ser esta a forma mais gravosa fiscalmente. Em outros termos: poderia o legislador considerar a segregação das fontes produtoras de rendimentos absolutamente inoponível ao fisco, sempre que a tributação sob a forma consolidada fosse capaz de gerar maior volume de receitas tributárias à União?

No presente caso, contudo, não é necessário questionar qualquer ofensa do legislador à Constituição Federal por intervenção excessiva (o que não se poderia, de qualquer maneira, realizar-se em âmbito administrativo, conforme Súmula n. 2 do CARF). **Ocorre que não há, no presente caso, qualquer lei que, de alguma forma, neutralize os efeitos da reorganização patrimonial sob julgamento: não há norma no Direito privado que vede os atos realizados, bem como não há normas tributárias específicas que impeçam a opção fiscal realizada pelo contribuinte (SAAR). Não há SAAR que, de alguma forma, restrinja reorganizações patrimoniais nesse sentido ou interfira na fruição de seus ordinários efeitos jurídicos, inclusive no que diz respeito à sistemática do *lucro presumido*.**

Tal como não há regras específicas para a tutela do caso concreto, também não há normas gerais que vedem *a priori* a efetiva segregação de fontes produtoras de rendimentos. Não há permissão, abstraída diretamente do Texto Constitucional, para que a administração fiscal atue como se possuísse ingerência na condução das atividades econômica empreendidas, substituindo as decisões do indivíduo, para fins tributários, por outras que lhe pareçam arbitrariamente mais adequadas, com discricionário incremento do ônus tributário.

No caso, por força do art. 146 da Constituição, compete à **lei complementar** prescrever normas gerais de intolerância a planejamentos tributários.

Assim, com a observância da Constituição Federal, compete ao legislador legitimamente eleito manifestar a decisão sobre *em quais circunstâncias* e *em qual intensidade* deverá o Estado intervir no exercício de liberdades econômicas. A exigência de lei para a

<sup>7</sup> ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributario. Barcelona : Marcial Pons. 1999, p. 57.

<sup>8</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos fundamentais e outros temas. – Barueri, SP : Manole, 2007, p. 195.

<sup>9</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 46.

desconsideração de planejamentos tributários, portanto, não encontra fundamento “apenas” no princípio da legalidade em matéria tributária (art. 5º e art. 150, I, da Constituição), mas também das normas de Direito econômico presentes no Texto Constitucional (arts. 170 e seg. da Constituição).

O primado da legalidade exige decisão clara do legislador, como se observa de exemplos concretos do sistema tributário brasileiro. Um bom exemplo pode ser colhido da legislação atinente à contribuição ao PIS e à COFINS. No caso, o art. 3º, IV, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, autorizaram que o contribuinte, na apuração dessas contribuições pelo regime não cumulativo, apurasse créditos de “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa”. Empresas que possuíam imóveis próprios, utilizados em sua atividade operacional, logo cogitaram da segregação de tais bens de seu patrimônio para integralização em pessoas jurídicas imobiliárias, que passariam a locá-los à sua anterior proprietária. Com isso, seria possível o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre o valor dos alugueis pagos. Nesse caso, por meio da Lei n. 10.865/2004, o legislador decidiu neutralizar os efeitos desse planejamento tributário e prescrever uma SAAR:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

§ 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

Por sua vez, no caso ora sob julgamento, o silêncio do legislador se alia à sonora ordem emanada das liberdades econômicas asseguradas pela Constituição, o que transmite eloquente mensagem ao contribuinte no sentido de que o planejamento tributário em questão é admitido no ordenamento jurídico brasileiro, sendo combatido, por parte do legislador complementar, atos simulados, fraudulentos, cometidos com o dolo da evasão de tributos.

Não se trata de lacuna aleatória, mas de decisão consciente do legislador em não prever SAAR quanto ao planejamento tributário ora sob análise, inegavelmente presente no sistema jurídico brasileiro há décadas.

Há mais um esclarecimento que se mostra necessário em face do planejamento tributário sob análise: não há qualquer norma, no ordenamento jurídico brasileiro, que autorize distinguir reorganizações patrimoniais motivadas por **propósitos tributários ou extratributários**. A adoção desse critério, à sombra da lacuna legislativa, entre muitos outros óbices que podem ser suscitados, encontra vedação no art. 108 do CTN, por ofensa à equidade e aos princípios gerais de direito público.

A título ilustrativo, suponha-se que a sociedade familiar “A” vislumbre na segregação de suas atividades um ganho em organização, com a melhor divisão de responsabilidades e eficiência, bem como apaziguar brigas no seio familiar. Suponha-se, ainda,

que a empresa “B” decida conduzir reestruturação semelhante à empresa “A”, com a segregação efetiva de pessoas jurídicas que passariam a dedicar-se, individualmente à exploração de atividades econômicas específicas, com a assunção dos riscos, responsabilidades e benesses atinentes à espécie. Suponha-se, por fim, que o único motivo para que a empresa “B” realizasse a referida reestruturação seria a redução da carga tributária.

Nesse exemplo, fica evidente que haverá tratamento não isonômico entre as empresas “A” e “B” caso se discrimine, como critério para a legitimação do planejamento tributário, operações realizadas com ou sem propósitos extratributários (“*propósito negocial*”).

No caso concreto, ora sob julgamento, **NÃO** há lei que autorize a referida discriminação com base na aferição subjetiva de *motivos extratributários* (“*propósitos negociais*”). Apenas se poderia atribuir tratamento distinto entre contribuinte que se encontram em condições semelhantes (“A” e “B”) caso o legislador houvesse prescrito tal *discrímen*, com o delineamento do que viria a ser esse conceito de “*propósito negocial*”, até hoje não delineado e desconhecido no Direito positivo brasileiro.

Diante do cenário jurídico atinente à matéria sob julgamento, conclui-se que:

- em vista das **liberdades econômicas**, o contribuinte brasileiro goza do direito de reestruturar a exploração do seu capital da forma mais eficiente, inclusive sob a perspectiva fiscal, **salvo intervenção clara do legislador**;
- **não há qualquer norma societária ou tributária** que obrigue a concentração do universo patrimonial de um indivíduo ou de uma sociedade em uma única pessoa jurídica, com a sujeição dos rendimentos consolidados à sistemática do lucro real, por ser esta a mais onerosa;
- A adoção da sistemática do *lucro presumido* depende exclusivamente do cumprimento do binômio: **volume de receitas brutas obtidas pela pessoa jurídica e atividade que não obrigada ao lucro real**;
- **não há** qualquer norma específica de intolerância ao planejamento tributário em questão (SAAR), que impeça pessoas jurídicas resultantes de reestruturação societária optarem pela sistemática do lucro presumido;
- trata-se de **decisão consciente do legislador**, que calibrou, com as ferramentas tributárias existentes, as liberdades econômicas e os mecanismos de incremento do desenvolvimento econômico;
- para fins fiscais, **devem ser reconhecidos os efeitos da efetiva segregação das fontes produtoras de rendimentos**, tratando-se de planejamento tributário plenamente oponível ao fisco;
- **não se requer motivos extratributários (“propósito negocial”)** para que segmentações de entidades empresariais (reais) legitimem que cada unidade segregada se legitime à opção pelo *lucro presumido*;

- segregações societárias meramente simuladas não são oponíveis ao fisco. Caracterizado o dolo da evasão de tributos, tais segregações simuladas sujeitam o contribuinte à exigência de multa qualificada.

Em termos gerais, o entendimento aqui apresentado apreende a tradicional jurisprudência deste Tribunal. No acórdão n. 103-23357, de 23.01.2008, atinente inclusive às mesmas partes relacionadas no caso ora sob julgamento, o Primeiro Conselho de Contribuintes novamente reafirmou a proteção jurídica da *segregação operacional e societária das fontes produtoras de rendimentos*. Como naquele caso os julgadores constataram que não havia provas de artificialismo, sem que qualquer simulação houvesse sido demonstrada pela fiscalização, reconheceu-se o direito das partes segregadas optarem pelo *lucro presumido*. A referida decisão restou assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2002

Ementa: SIMULAÇÃO – INEXISTÊNCIA – Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – A reunião das receitas supostamente omitidas por duas empresas para serem tributadas conjuntamente como se auferidas por uma só importa em erro na quantificação da base de cálculo e na identificação do sujeito passivo, conduzindo à nulidade do lançamento.

Recurso provido. Publicado no D.O.U. nº 57, de 25/03/2008.

No acórdão n. 3402-001.908, de 26.09.2012, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara de Julgamento, da 3ª Seção do CARF, igualmente confirmou o direito do contribuinte à *segregação operacional e societária das fontes produtoras de rendimentos*, consignando não haver simulação a ser combatida no caso analisado. A referida decisão restou assim ementada:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/10/2001 a 31/12/2003

COFINS - ALÍQUOTA - PRODUTOS DE HIGIENE E BELEZA - ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAL E COMERCIAL - ARTS. 1º E 2º DA LEI Nº 10.147/00.

Para o cálculo da Cofins incidente sobre a receita de venda dos produtos de higiene e beleza aplica-se a alíquota de 10,3% no caso de receita auferida por pessoa jurídica que proceda à industrialização ou importação dos citados produtos sendo que a alíquota é reduzida a zero, no caso de receita de revenda dos referidos produtos, auferida por pessoa jurídica não enquadrada na condição de industrial ou importador.

COFINS - DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS - CISÃO PARCIAL - DESMEMBRAMENTO DE ATIVIDADE - SIMULAÇÃO - INOCORRÊNCIA - ART. 116, § ÚNICO DO CTN.

Embora não se ignore que a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a Lei Complementar somente autoriza a desconsideração, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, § único do CTN). Assim o contrato só se transmuda em forma dissimulada quando ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege, donde decorre que a descaracterização do contrato só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, sendo que fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar um determinado contrato privado como outro de natureza diversa, para fins tributários. Não há simulação

na cisão parcial através da qual se efetua o desmembramento de atividades em várias empresas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária, não sendo lícita a pretensão fiscal de desconsiderar as distintas atividades e respectivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo, para tributá-las unificadamente.

No acórdão n. 3302-003.138, de 17.03.2016, a 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, também confirmou o direito do contribuinte à *segregação operacional e societária das fontes produtoras de rendimentos*. Naquele caso, igualmente restou demonstrada a ausência de atos simulados. A referida decisão restou assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008

**SIMULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.**

Simular é o ato de fingir, mascarar, esconder a realidade, camuflar o objetivo de um negócio jurídico valendo-se de outro, eis que o objetivo intentado seria alcançado por negócio diverso, daí o motivo de o artigo 167 do Código Civil dispor que o negócio jurídico simulado será nulo.

Não é simulação o desmembramento das atividades por empresas do mesmo grupo econômico, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

Recurso de Ofício Negado

Não apenas pela plena convicção de ser este o *melhor direito*, mas também pela função uniformizadora desta CSRF, o presente voto não destoia dessa tradição de garantia ao contribuinte da proteção jurídica dos efeitos da *segregação operacional e societária das fontes produtoras de rendimentos*, negando-a, contudo, aos casos simulados.

## **2. A desconsideração da simulada segregação de fontes produtoras de rendimentos: definição de “simulação” e critérios legais para a qualificação do caso concreto.**

Como se sabe, em conformidade com o art. 146 da Constituição Federal, compete ao legislador complementar decidir se haverá uma norma geral de reação a planejamentos tributários e, nesse caso, qual o critério para a identificação das hipóteses as quais o fisco não deverá tolerar (*hidrômetro da intolerância*).

De forma concreta, o legislador complementar competente enunciou apenas norma de reação à *fraude*, à *simulação*, ao *dolo* na evasão de tributos (CTN, art. 149, VII), deixando ao legislador ordinário a tarefa de estabelecer o procedimento especial para que se descortinem os casos de *dissimulação* (CTN, art. 116, parágrafo único) ou, ainda, para a edição de normas de reação a planejamentos tributários específicos (SAAR).

Nesse cenário, embora muito se discuta o assunto, o legislador complementar brasileiro sempre limitou os poderes da administração fiscal para desconsiderar atos praticados pelo contribuinte, restringindo-os para tornar inoponíveis apenas atos “simulados”, “fraudulentos”, cometidos com o dolo da evasão de tributos. Não há a outorga, pelo legislador competente (lei complementar), para que a administração fiscal considere inoponível atos que não possam ser qualificados como “simulados”.

**Isso significa que o legislador competente não considera intitutos como “simulação”, “fraude” ou “dolo tão estreitos a ponto de permitir atos que não deveriam**

**ser tolerados, nem tão amplos a ponto de permitir arbitrariedades por parte do fisco. O legislador tributário complementar, desde a edição do CTN (anos 60) até hoje, considera suficiente que a administração fiscal reaja exclusivamente em face de atos simulados, fraudulentos, com o dolo da evasão de tributos, reconhecendo-se a legitimidade das demais práticas (*planejamento tributário*).**

Em relação à *fraude*, colhe-se do art. 72, da Lei 4.502/64, tratar-se de “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”. A exigência do *dolo*, nesse enunciado prescritivo, tem o condão de agregar ao conceito de fraude a intenção de ofender ao Direito, de cometer ato sabidamente ilícito, e não qualquer hipótese na qual o contribuinte realiza atos para reduzir a ocorrência de fato gerador. O *dolo*, no Direito Civil, remete ao “emprego de um artifício ou expediente astucioso para induzir alguém à prática de um ato que o prejudica e aproveita ao autor do dolo ou a terceiro”<sup>10</sup>. *Dolo* seria a própria intenção de causar *dano* a outrem, de contrariar o direito.<sup>11</sup>

Quanto à simulação, *pedra de toque* para o presente julgamento, pode-se observar que as decisões do CARF, até o fim do século XX, apresentavam duas características fundamentais: (i) tratar-se-ia de um *vício de consentimento*, cuja mácula consistiria na divergência entre a *vontade interna*, subjetiva, e a *vontade declarada*; (ii) seria exigida a demonstração dos atos realizados às escuras, divergentes daqueles levados ao público.<sup>12</sup> Assim, no acórdão n. 01-01857, de 15.05.95, julgado pela CSRF<sup>13</sup>, foram refutadas as alegações de simulação formuladas pela fiscalização, tendo em vista a inexistência de provas de que a vontade das partes, levada a cabo nos documentos formulados para uma incorporação, seria contraditória com a vontade íntima efetivamente presente.

Contudo, FABIO PIOVESAN BOZZA<sup>14</sup> sugere que, desde meados de 2005, a concepção de *simulação* em diversos casos no âmbito do CARF teria se tornado preponderantemente *causalista*, com contraposição à postura *voluntarista* até então adotada. O elemento fundamental para a caracterização da simulação não seria mais a divergência subjetiva, entre a vontade interna das partes e a manifestada nos negócios realizados. O foco, a partir de então, passaria a ser a incompatibilidade objetiva entre o modelo adotado nas operações realizadas para o negócio supostamente pretendido pelas partes.

A partir daí, em muitos julgamentos passaram a ser despididas as provas quanto à verdadeira vontade das partes (*modelo subjetivo*). Em vez disso, pelo *modelo objetivo*, passaram a ter lugar deduções lógicas decorrentes de indícios dos mais variados, vocacionados a demonstrar a divergência do negócio realizado com a sua causa típica. Paradoxalmente,

<sup>10</sup> DINIZ, Maria Helena. Dicionário jurídico. São Paulo : Saraiva, 1998, p. 232.

<sup>11</sup> PAULO AYRES BARRETO diferencia o *dolo* da *simulação*, na medida em que, naquele “apenas um dos interessados tem ciência do ato doloso, enquanto na simulação, ambas as partes têm participação na ação concertada”. A diferença de *dolo* e *fraude* residiria no fato de que esta “se consuma sem a intervenção pessoal do prejudicado. Além disso, enquanto o dolo geralmente antecede ou é concomitante à prática do negócio jurídico, a fraude é perpetrada posteriormente à sua celebração” (BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 157-186)

<sup>12</sup> Nesse sentido, vide: BOZZA, Fábio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo : IBDT/Quartier Latin, 2015, p. 214.

<sup>13</sup> CARF, CSRF, acórdão n. 01-01857, de 15.05.95.

<sup>14</sup> BOZZA, Fábio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo : IBDT/Quartier Latin, 2015, p. 218-224.

observa FABIO PIOVESAN BOZZA<sup>15</sup>, muitas vezes o “conceito objetivo de simulação tornou-se de aplicação subjetiva”.

Note-se que o legislador tributário não edificou um instituto distinto para a “simulação fiscal”, mas laborou com remissão normativa, acolhendo o conceito normativo de “simulação” prescrito pelo Direito privado.

Por se tratar de questão fundamental, peço vênica para transcrever as seguintes constatações de HUMBERTO ÁVILA<sup>16</sup>, *in verbis*:

“A referência deve ser havida como conceitual. Sempre que a legislação tributária faz menção a um termo e este termo é conceituado, só pode haver uma referência conceitual na medida em que não teria nenhum propósito lingüístico fazer uma referência sem que essa referência estivesse relacionada a um conceito. A referência é sempre feita a conceitos ‘civilmente impregnados’. Menciona-se ‘salário’ segundo o conceito que se tem de salário; faz-se referência à ‘mercadoria’ de acordo com o conceito que se tem de mercadoria. O problema, todavia, não é apenas esse. A questão crucial é saber se, havendo conceitos impregnados pelo Direito Civil (...), eles podem ou não ser alterados pelo legislador tributário. Nesse caso, temos dois caminhos: ou a legislação tributária não pode mudar o conceito - é o que se convencionou chamar de ‘primado do Direito Civil’ - ou o legislador tributário pode alterar o conceito. No primeiro caso, temos a ‘tese da rigidez’: o legislador tributário não pode alterar o conceito de Direito Privado que se tornou rígido pela sua incorporação ao Direito Tributário. No segundo, temos a ‘tese da flexibilidade’: o legislador pode alterar o conceito de Direito Privado porque tem liberdade para fazê-lo. “Em primeiro lugar, não havendo reserva constitucional, a atuação expressa do legislador implica modificações do conceito de Direito Privado - é o que se chama de ‘precedência do legislador tributário’; em segundo lugar, se o legislador tributário silenciar, vale o conceito de Direito Privado - é o chamado ‘primado do Direito Privado’.”

Note-se, ainda, que o art. 109 do CTN prescreve que “*os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários*”. Daí decorre que, se determinado *instituto* do Direito privado compõe algum enunciado prescritivo de matéria tributária, ao menos duas hipóteses seriam possíveis: (i) pode o legislador tributário atribuir definição, conteúdo e alcance diversos do que se verifica no Direito privado (*apenas o nome de batismo seria igual nas diferentes searas jurídicas*), ou; (ii) caso o legislador tributário silencie quanto à questão, deve o instituto deve ser compreendido conforme o seu perfil no Direito privado.

Conjugando-se os artigos 109 e 110 do CTN, surge a questão: a lei tributária poderia utilizar o termo “*simulação*” para se referir a questão diversa da tutelada pelo Direito Civil, alterando a definição, o conteúdo e o alcance daquele instituto tradicional na seara privada? Em tese, sim, pois a expressão não fora utilizada, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. No entanto, o

<sup>15</sup> BOZZA, Fábio Piovesan. Planejamento tributário e autonomia privada. São Paulo : IBDT/Quartier Latin, 2015, p. 228.

<sup>16</sup> ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - Direito Tributário e o novo Código Civil - São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 65-72.

legislador tributário não alterou o sentido desse instituto, utilizando-o tal qual no Direito privado.

No âmbito privado, o perfil jurídico da *simulação* foi revisto em decorrência da enunciação do novo Código Civil, de 2002. No Código Civil de 1916, a *simulação* correspondia a um *defeito* do negócio jurídico, decorrente de vício na vontade do agente, que poderia agir tanto de forma maliciosa, quando o negócio seria anulável (art. 102), como inocente (art. 103), em que o negócio subsistiria. O novo Código Civil tutela a *simulação* em seu art. 167, da seguinte forma:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

A *simulação* trazida pelo novo Código Civil difere ao menos em dois pontos de sua conformação anterior. O negócio jurídico *simulado* será nulo (e não mais *anulável*), não surtindo efeitos desde a sua realização, bem como não se perpetuará no tempo, conforme o art. 169 do novo Código. Também não há mais menção à possibilidade de *simulação inocente*, pois a *simulação* deixa de se referir a um elemento *subjetivo*, configurando critério *objetivo* de *validade* do próprio negócio.

No caso, então, a *simulação* a que se refere o art. 149, VII, do CTN, corresponderia à “*mentira*” quanto à prática de um ato relevante para fins tributários. Sonega-se da Administração Fiscal a verdade dos fatos ocorridos. O ato *simulado* é um ato *aparente*, que não existe no mundo dos fatos, mas apenas de forma precária no mundo jurídico.

Na *simulação absoluta*, o contribuinte buscaria construir determinado invólucro que, caso real, lhe atribuiria benefícios fiscais, embora nada exista. Na *simulação relativa*, a ocorrência do fato gerador de uma obrigação tributária seria ocultada pela oposição do ato simulado.

Com a *simulação absoluta*, expõe TULIO ROSEMBUJ<sup>17</sup>, as partes criariam com a sua declaração uma aparência de negócio que não querem realizar e do qual não esperam nenhum efeito. Seria uma aparência sem qualquer conteúdo verdadeiro e, assim, juridicamente inexistente, como é o caso da fraude contra credores em que se cria um passivo inexistente ou se diminui o ativo, sem que nada realmente tenha sido realizado. Com a *simulação relativa*, as partes criariam a aparência para um negócio jurídico diverso daquele que efetivamente querem. Seria um disfarce, em que apenas aparentemente se realizaria um negócio jurídico, para, na verdade, realizar-se outro negócio.

Como exemplos de simulação, é possível cogitar a venda de bem imóvel por um valor abaixo do realizado, compatível com os limites exigidos pelo legislador para a adoção do lucro presumido ou a utilização de instrumentos antedatados de cessão gratuita do direito de uso de bem imóvel.

---

<sup>17</sup> ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributario. Barcelona : Marcial Pons. 1999, p. 49.



Cite-se, ainda, o Recurso Especial n. 243.767-MS, do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, para a distinção de *simulação* (absoluta) e *dissimulação* (relativa):

“Duas situações, entretanto, podem verificar-se. Uma, em que a simulação seja absoluta. As partes não pretenderam concluir negócio algum, como no exemplo acima mencionado. Isso reconhecido, não produzirá efeito. Pode, entretanto, ser relativa a simulação. As partes efetivamente desejavam a prática de determinado contrato, mas esse ficou dissimulado por um outro. Assim, por exemplo, fez-se uma doação, dissimulada em compra e venda. Em tal caso, prevalecerá o negócio real.”

No Direito tributário brasileiro, então, a *simulação* se presta à *songação*, ou seja, ao *ilícito*. O que se combate não é a utilização de formas anormais, atípicas, para se alcançar determinado resultado. Combate-se o ato doloso da evasão de tributos em que as partes realizam um determinado negócio jurídico, mas declaram ao fisco que outro teria sido realizado.

Note-se que, para aferir-se a ocorrência de *simulação*, não é relevante questionar a *existência de razões extratributárias*. Interessa demonstrar que, por meio dos negócios jurídicos apresentados pelo contribuinte, foram ocultadas do Fisco as verdadeira configuração dos atos praticados (*dissimulação*) ou, ainda, que nada realmente foi realizado (*simulação absoluta*).

A apurada análise da questão exige que se diferencie a “*simulação dos negócios jurídicos praticados*” da “*simulação da pessoa jurídica*”. Nesse primeiro, reconhece-se a personalidade jurídica das pessoas jurídicas envolvidas, mas evidencia-se a *simulação dos negócios jurídicos praticados* por estas.

Embora não descarte *a priori* a possibilidade de *simulação da própria pessoa jurídica*, parece-me tratar-se de hipótese rara. A “pessoa jurídica” é ficção criada pelo Direito para segregar uma personalidade jurídica dotada de direitos, inclusive patrimoniais, e apta a assumir deveres, com autonomia em relação ao seus sócios. A existência da pessoa jurídica, portanto, é questão mais de direito que de fato. Parece mais factível a ocorrência de *simulação de negócios jurídicos*, em que se atribuam a pessoas jurídicas existentes rendimentos que não decorram, verdadeiramente, de suas atividades.

É preciso que a solução deste julgamento se mantenha coerente com esses fundamentos.

No âmbito do Direito privado e, por remissão do legislador complementar, também no Direito tributário, são reais e existentes atos de transmissão que efetivamente façam com que seja alterado o titular de direitos e obrigações de um determinado acervo patrimonial. Ainda que uma reorganização patrimonial possa ser verificada documentalmente, pode ser irrelevante para fins tributários caso tais documentos contenham declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira capaz de qualificar as operações como simuladas.

Operações que apenas *simulam* a segregação de fontes produtoras de rendimentos devem ser transparentes aos olhos da fiscalização tributária: inoponível, a operação dissimulada, por transparente aos olhos do fisco, conduz a que se desvende a operação verdadeira que se procurou ocultar, à qual devem ser aplicadas as consequências tributárias correspondentes à espécie.

O contribuinte que simular a segregação de fontes produtoras de receitas, submetendo indevidamente parte ou todos os seus rendimentos à tributação mais branda aplicável a uma outra pessoa jurídica (decorrente do *lucro presumido*, por exemplo), estará sujeito ao lançamento de ofício da diferença do tributo que seria devido conforme o regime que lhe seria verdadeiramente aplicável (*lucro real*, por exemplo). Caso não seja possível a apuração do *lucro real*, deve ser apurado, nos termos da legislação, o *lucro arbitrado*. Diante de simulação, com o dolo específico da evasão de tributos, deverá, ainda, ser imposta *multa qualificada*.

A aferição da simulação, contudo, parece requerer considerações distintas diante de empresas com rendimentos *ativos* (indústria, por exemplo), daquelas que apresentam apenas rendimentos *passivos* (aplicações financeiras, por exemplo). Enquanto muitas vezes a obtenção dos primeiros (rendimentos ativos) pressupõe estrutura operacional robusta, a condução das atividades relacionados aos últimos (rendimentos passivos) pode exigir, por natureza, estrutura operacional mínima.

No caso dos autos, as empresas do grupo empresarial desenvolvem atividades geradores de rendimentos primordialmente ativos. Nesse caso, em geral, alguns fatores podem ser considerados *determinantes* para qualificar-se uma reestruturação societária como *simulada*, enquanto outros *relevantes*, por corroborar com o acervo probatório, *mas não necessariamente determinantes*. A *relevância* de cada fator dependerá do particular contexto presente no caso específico, não se descartando a relativização de todos eles em vista de situações concretas.

Em uma relação que não pretende ser exaustiva, é possível identificar alguns desses fatores, com especial enfoque na *estrutura negocial*, na *estrutura contábil e financeira* e, ainda, na *estrutura física e operacional* das empresas segregadas:

#### **A. ESTRUTURA NEGOCIAL**

- Assunção de efetiva responsabilidade pela atividade alegadamente desenvolvida. Gastos com folha de pagamento, com a manutenção da estrutura básica ou aquisição de insumos para as atividades específicas de uma das empresas, suportados aleatoriamente por outras empresas do grupo, **na ausência de justificativa plausível**, podem evidenciar, de forma determinante, confusão das unidades segregadas e simulação.
- Assunção, pela pessoa jurídica segregada, dos riscos e das benesses sobre os ativos recebidos como contribuição ao capital social. Na reestruturação societária em análise, pode haver a contribuição de parcela do patrimônio outrora concentrado em uma pessoa jurídica, para a composição do capital social da pessoa jurídica que conduzirá a atividade segregada. Caso se declare ter transferido ativos a essa nova empresa para a integralização de seu capital, é plausível que esta assuma a responsabilidade, o risco e as benesses geradas por tais ativos.
- Coerência negocial. É natural que operações que não apresentem, ao menos de forma aparente, coerência com os padrões normais de gestão, demandem certa atenção. Não se pode, contudo, punir fiscalmente um particular por adotar uma estrutura ineficiente ou com padrões não ortodoxos. Por essa razão, geralmente esse fator apresentar-se como não determinante ou mesmo irrelevante.
- Prática de preços de mercado entre as partes segregadas. A manipulação dos preços praticados entre partes relacionadas pode ser uma evidência

contundente quanto ao dolo da evasão de tributos. Além de poder atrair legislação própria para a regência de certos casos, como os de distribuição disfarçada de lucros, esse fator esse elemento também pode ser relevante para a evidenciar a vícios de regreção de atividades societárias. Assim, como os demais, contudo, pode ser relativizado: da mesma forma que a prática de preços de mercado não é, por si só, fator suficiente para legitimar as operações, a prática de preços menores que o de mercado também não conduz necessariamente a vícios no negócio jurídico.

## **B. ESTRUTURA FINANCEIRA E CONTÁBIL**

- Confusão de titularidade dos recebíveis e dos passivos, capaz de evidenciar ausência de autonomia das partes e a unidade de empresas apenas formalmente segmentadas. A utilização injustificada e indiscriminada de contas bancárias centralizadas e outras sistemáticas de compensação financeira para o recebimento de receitas e o cumprimento de obrigações, mantidas por empresas do grupo empresarial diferentes daquela a que são imputadas para fins tributários, corresponde a uma evidência contundente. Certamente empréstimos entre empresas do mesmo grupo empresarial, respeitados os ditames legais, são lícitos. O que evidencia a simulação da segregação societária é a confusão e o descontrole financeiro entre as unidades supostamente segmentadas da entidade empresarial, que deve manter a assunção dos riscos e as benesses do negócio;
- Informes financeiros devidamente formalizados. A contabilidade é instrumento hábil para descrever as mutações patrimoniais das empresas segregadas. Informes financeiros devidamente formalizados vinculam tanto o fisco como o contribuinte a assumir o ônus de provar que a realidade dos fatos é diversa daquela retratada pela contabilidade. As demonstrações contábeis, portanto, representam valioso instrumento para se aferir a existência de entidades segregadas.

Há casos em que os vícios presentes na contabilidade tornam os informes financeiros imprestáveis, ou mesmo em que estes não foram escriturados, o que não conduz necessariamente à presunção de fraude. Inexistente esse importante meio probatório, outros meios de prova podem ser utilizados para evidenciar a realidade dos fatos. Certamente haveria ensejo ao arbitramento dos lucros, mas se este deve ser realizado de forma segregada ou aglutinada dependerá de outros fatores presentes no caso.

Caso a fiscalização demonstre ter a contabilidade sido utilizada para simular uma determinada situação fática, o repertório probatório necessário para tanto possivelmente será suficiente para que a segregação fictamente alegada se torne inoponível.

## **C. ESTRUTURA FÍSICA E OPERACIONAL.**

- Localização contígua das empresas. A adoção de endereços contíguos não conduz à presunção de irregularidades. A depender da dimensão da estrutura física de uma das empresas do grupo empresarial, pode ser plausível que a pessoa jurídica segregada utilize parte desta e, assim, ser justificável a

manutenção de endereços contíguos. Outras evidências devem ser verificadas, a fim de que se possa aferir se há confusão entre as empresas.

- Estrutura operacional capaz de suprir toda a demanda da fonte produtora dos rendimentos: A aparente incompatibilidade da estrutura da empresa segregada com as receitas que lhe são atribuídas é um fator relevante e que suscita maiores cuidados. A partir daí, a fiscalização deve aprofundar a análise do caso concreto, de forma a corroborar com mais evidências quanto à validade ou a inoponibilidade da alegada segregação. Contudo, a relevância dessa evidência pode ser relativizada, pois não se pode deixar de cogitar hipóteses em que a segregação de atividades se justifica pela exploração de método comercial inovador, mais enxuto e eficiente, com a adoção, por exemplo, do modelo da terceirização de etapas produtivas.
- Centralização de atividades administrativas. A centralização de departamentos administrativos, como um mesmo departamento de contas a pagar e a receber para diversas empresas ou um contrato único com empresas de cartão de crédito, pode ser indício de manutenção de uma unidade não segregada. No entanto, a questão demanda a investigação de outros aspectos, pois a existência de estrutura operacional compartilhada entre as empresas do grupo empresarial, com contrato de rateio de despesas (*Cost Sharing*), é sabidamente legítimo no Direito brasileiro.
- Existência de operações realizadas fora do grupo empresarial: A segregação de atividades desenvolvidas *interna corporis* não impede que as empresas segregadas também desenvolvam as suas atividades em benefício de unidades do mesmo grupo empresarial. A obtenção de receitas por operações realizadas com agentes estranhos ao grupo econômico pode, contudo, evidenciar efetiva exploração do mercado pela empresa segregada e, assim, afastar suspeitas de simulação da exploração econômica da atividade empresarial.
- Inexistência dos estabelecimentos declarados ao fisco. Nos ramos que pressupõem a condução de atividades em estabelecimentos físicos, a inexistência de fato dos estabelecimentos declarados formalmente corresponde a evidência contundente de simulação da condução de tais atividades pela empresa em questão.

Os fatores em questão serão mais relevantes quanto mais estreito for o nexo entre o elemento simulado e o fato gerador do tributo que dolosamente se procurou ocultar.

Este Tribunal administrativo mantém longa tradição ao tratar da *segregação operacional e societária de fontes produtoras*, com correta intolerância a reestruturações meramente simuladas, sujeitando-as, inclusive por dever funcional do agente fiscal (ato vinculado e não discricionário), às multas qualificadas.

Um dos mais emblemáticos julgamentos sobre a matéria se deu em 25.02.1986 (*Caso Grendene*, acórdão n. 103-07260), em que o Primeiro Conselho de Contribuintes proferiu decisão assim ementada:

IRPJ – TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS – EVASÃO FISCAL. Há evasão ilegal de tributos quando se criam oito sociedades de uma só vez, com os mesmos sócios que, sob a aparência de servirem à revenda dos produtos da recorrente, têm, na realizada, o objetivo admitido de evadir tributo, ao abrigo de regime de tributação mitigada (lucro presumido).

Nesse julgamento, não se decidiu que a *segregação operacional e societária de fontes de rendimentos* seria algo intolerável. Pelo contrário, a referida decisão reagiu a operações que apenas simulavam tal segregação, mas que na verdade apenas esconderiam a manutenção da unidade empresarial original. Os silogismos adotados na decisão restaram claros: como as operações praticadas pelo contribuinte foram *simuladas*, então a economia de tributos gerada pela reestruturação societária não deveria ser reconhecida; mas se a segregação fosse verdadeira, então os seus efeitos jurídicos deveriam ser reconhecidos pela administração fiscal e o correspondente planejamento tributário respeitado.

Na mesma linha, no acórdão n. 101-95.208, de 19.10.2005, o Primeiro Conselho de Contribuintes, de forma harmônica com o até aqui exposto, compreendeu que as segregações artificiais, com o propósito exclusivo de simular a legitimidade à opção pelo lucro presumido pelas partes, não poderia ser reconhecida para fins tributários. A decisão reconheceu o direito do contribuinte à reorganização societária e operacional de suas atividades e os efeitos tributários daí decorrente, mas se voltou contra a situação concreta, reputada como simulada. A referida decisão administrativa restou assim ementada:

NULIDADE – INEXISTÊNCIA - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL – PRORROGAÇÃO – REGISTRO ELETRÔNICO NA INTERNET – A prorrogação do MPF, à luz do que determina o artigo 13 da Portaria 3007/2001, se dá mediante registro eletrônico, disponível na Internet.

IRPJ – CSL – CONSTITUIÇÃO DE EMPRESA COM ARTIFICIALISMO – DESCONSIDERAÇÃO DOS SERVIÇOS PRETENSAMENTE PRESTADOS – MULTA QUALIFICADA – NECESSIDADE DA RECONSTITUIÇÃO DE EFEITOS VERDADEIROS – Comprovada a impossibilidade fática da prestação de serviços por empresa pertencente aos mesmos sócios, dada a inexistente estrutura operacional, resta caracterizado o artificialismo das operações, cujo objetivo foi reduzir a carga tributária da recorrente mediante a tributação de relevante parcela de seu resultado pelo lucro presumido na pretensa prestadora de serviços. Assim sendo, devem ser desconsideradas as despesas correspondentes. Todavia, se ao engendrar as operações artificiais, a empresa que pretensamente prestou os serviços sofreu tributação, ainda que de tributos diversos, há de se recompor a verdade material, compensando-se todos os tributos já recolhidos.

IRPJ – CSL – PIS – COFINS - SALDO CREDOR DE CAIXA – Não se tratando de empréstimos derivados de sócios ou administradores, mas restando os mesmos sem a devida comprovação, a glosa dos encargos deduzidos seria o procedimento correto. Optando a fiscalização por expurgar tais valores da conta caixa, para fins de apuração de saldo credor, deve fazê-lo tanto para os recebimentos quanto para os pagamentos dos empréstimos.

Recurso voluntário parcialmente provido.

Como regra a ser seguida, então, deve ser desconsiderada a segregação de fontes produtoras de rendimentos que se comprove simulada, respeitando-se, por sua vez, os efeitos tributários de legítimas reestruturações societárias implementadas pelo particular.

### **3. Aplicação das normas jurídicas ao caso concreto: simulação de segregação das fontes produtoras de rendimentos.**

O acórdão *a quo* assentou questões fáticas que, aliadas às normas jurídicas acima expostas, permitem encontrar uma solução para o presente caso. Ocorre que há

evidências contundentes quanto à simulação da segregação das fontes produtoras de rendimentos, com o dolo de evadir tributos.

### **3.1. Evidências de simulação presentes na estrutura negocial do contribuinte.**

Entre as evidências que embasaram a conclusão do acórdão *a quo* quanto à ocorrência de simulação, foi suscitada a ausência de assunção de efetiva responsabilidade pela condução da atividade alegadamente desenvolvida, *in verbis*:

“Tampouco a alegação da recorrente de que cada empresa teria seus próprios fornecedores se confirma.

A fiscalização constatou que na escrita fiscal da empresa KIWI BOATS havia mais de 700 (setecentas) notas fiscais de entrada referentes a itens que são aplicados não na fabricação do casco, que seria alegadamente sua única atividade, mas sim na montagem da embarcação, atividade esta que alegadamente competiria à SCHAEFER YACHTS (v. Termo de Verificação e Encerramento de Ação Fiscal na empresa Kiwi Boats, fls. 635 a 660, e fls. 1046 a 1792 do Anexo II). São notas fiscais em que consta como adquirente a KIWI BOATS, e que descrevem itens tais como carregadores de bateria, máquina de fazer gelo, aquecedor de água, rádio, TV, DVD, microondas, antena, motor, hélice, tanque de combustível, sonda, ar condicionado, cabos e comandos eletrônicos, tecidos e estofamentos, entre muitos outros.

Tais constatações, que demonstram a inexistência de segregação de custos e despesas, ou mesmo da atividade de cada parte, podem evidenciar ausência de autonomia das partes, de forma a haver uma unidade de empresas apenas formalmente segmentadas.

Conforme já relatado, afirma a recorrente que a KIWI BOATS fabrica somente os cascos de fibra de vidro de acordo com a encomenda de clientes, e a SCHAEFER YACHTS apenas promove a instalação, nesses cascos, dos equipamentos que são adquiridos no mercado pelos seus clientes.

Assim, segundo as alegações recursais, que são as mesmas opostas ao fisco, quer fazer crer a recorrente que todas as embarcações seriam feitas sob encomenda, como se os clientes comprassem separadamente o casco e os diversos equipamentos, para que a recorrente os montasse. De se reproduzir a resposta categórica por ela dada quando intimada a justificar por que a empresa não fazia o destaque do IPI nas notas fiscais de venda de mercadorias. Disse a recorrente (fls. 580, grifo nosso):

‘A empresa Estaleiro Schaefer Yachts Ltda não comercializa embarcações, somente realiza montagem de kit de acessórios solicitado pelo cliente que varia de acordo com cada pedido, por esta razão as notas fiscais não geravam débito de imposto (IPI).’”

Note-se que as evidências em questão dizem respeito à simulação de elementos que afetam diretamente o fato gerador dos tributos discutidos neste processo. A inexistência da estrutura negocial para que cada empresa segregada explore a atividade que alega desenvolver, bem como evidências da confusão entre as empresas supostamente segmentadas, corroboram para que se conclua que o contribuinte procurou ocultar a exploração de uma única entidade patrimonial.

### **3.2. Evidências de simulação presentes na estrutura financeira e contábil do contribuinte.**

O acórdão recorrido também evidenciou a ausência de contabilidade ou documentação fiscal hábil a demonstrar as operações praticadas por cada uma das empresas que, no caso, alegadamente se dedicariam a segmentos do processo produtivo:

“Com relação à falta de movimentação dos estoques informamos que até este momento não conseguimos documentos hábeis para garantir uma adequada apuração de custos dos produtos fabricados e vendidos, assim como não conseguimos reconstruir os estoques existentes no exercício de 2005. Por estas razões os estoques apontados no balanço não contempla as baixas dos produtos utilizados para fabricação dos produtos vendidos.”

Trata-se de resposta idêntica, *ipsis litteris*, àquela dada pela SCHAEFER YACHTS quando questionada sobre a mesma situação, e que evidencia a imprestabilidade também da escrita da KIWI BOATS para fins de apuração dos seus resultados, acaso pudesse ela ser tratada como entidade autônoma.

(...)

A fiscalização, às fls. 843, relata como deveria dar-se a emissão e o registro dos documentos fiscais, caso as operações efetivamente tivessem ocorrido na forma que a recorrente alega (produção sob encomenda, aquisição do casco e dos equipamentos pelos clientes, e montagem pela SCHAEFER YACHTS), *verbis*:

‘Para que fossem tratadas de forma individualizada, ao concluir a fabricação do casco nu, a empresa Estaleiro Kiwi Boats Ltda., deveria emitir uma nota fiscal de venda do casco para o adquirente, para entrega por conta e ordem, para a empresa Estaleiro Schaefer Yachts Ltda.

Por sua vez, a empresa Estaleiro Schaefer Yachts Ltda., deveria registrar a entrada deste produto em seu estabelecimento (tanto na escrita fiscal como contábil), proceder a montagem dos ‘kits’ e demais componentes e acessórios e, na saída da embarcação pronta, emitir uma nota fiscal, na qual deveria constar: a) o preço total do produto pronto; b) o valor dos insumos fornecidos pelo adquirente (casco, motor, etc); c) o valor total da industrialização (mão de obra aplicada no produto industrializado e o valor dos insumos de propriedade do industrializador - executor da encomenda - aplicados no produto), e calcular o IPI sobre os itens ‘b’ e ‘c’ (que compõe a base de cálculo do IPI, conforme arts. 131 e 132 do RIPI/2002).’

A documentação fiscal emitida, contudo, não corrobora a suposta forma de produção alegada pela recorrente. Não existe uma única nota fiscal emitida pela KIWI BOATS para dar suporte à transferência do casco nu produzido para a SCHAEFER YACHTS, e nem há nesta última qualquer registro contábil ou fiscal da entrada destes cascos.”

Como se pode observar, no presente caso não há documentos contábeis e mesmo fiscais adequadamente escriturados, que poderiam militar a favor do contribuinte e corroborar para a demonstração da verossimilhança *formal* da alegada segregação de empresas inexistente no presente caso. Na ausência de tais elementos, também não logrou o contribuinte demonstrar, por outros meios de prova, a segregação em questão seria real (*material*), como se constata do acórdão *a quo*.

Quanto à incongruência dos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte e a realidade fática aferida pela fiscalização, o acórdão *a quo* ainda assentou, *in verbis*:

“Uma vez que a empresa realiza exclusivamente montagem, não efetua o débito na saída dos tributos destacados nas notas fiscais”

Tais alegações, contudo, chocam-se frontalmente com a situação de fato verificada pela fiscalização. Consoante o Termo de Verificação Fiscal, as embarcações produzidas pela SCHAEFER YACHTS e KIWI BOATS são enviadas para a rede de revendedores (MM Náutica, Força 10, High Performance, Band Náutica, entre outras), suportadas por notas fiscais de

simples demonstração emitidas pela KIWI BOATS. Essas notas descrevem barcos prontos para demonstração e “test drive” (CFOP 5.912 e 6.912), diversas delas inclusive com destaque do IPI lançado. Nestes casos, quando o barco é vendido, a revenda emite uma nota de devolução (simbólica) do barco para a KIWI BOATS, também com destaque do IPI, e, então, posteriormente, são emitidas as notas fiscais de venda do casco, pela KIWI BOATS, e dos kits e montagens, pela SCHAEFER YACHTS.

A documentação fiscal anexa aos autos, portanto, não confirma as alegações recursais a respeito da forma de comercialização dos seus produtos.”

As referidas evidências consideradas pelo acórdão *a quo* mostram-se relevantes, pois estão intrinsecamente relacionadas ao fato gerador dos tributos em discussão e, somadas às demais evidências presentes, corroboram para a conclusão de que houve a simulação da segregação de fontes produtoras de rendimentos.

### **3.3. Evidências de simulação presentes na estrutura física e operacional do contribuinte.**

Em relação à *localização geográfica* e à *estrutura operacional compartilhada*, o acórdão *a quo* assentou, *in verbis*:

“Inicialmente, registre-se que não há dúvidas de que as empresas SCHAEFER YACHTS e KIWI BOATS partilham de uma única área geográfica. Comprovam este fato as fotos anexas aos autos, e os relatos feitos de que o acesso a ambas as empresas, em que pese uma conste nos cadastros da RFB como sediada no nº 18.500, e a outra no nº 18.550, se dá pela mesma portaria, que há uma única recepção, que as instalações de direção e administração são comuns, que os funcionários da contabilidade são os mesmos, e que a máquina que emite as notas fiscais é a mesma. Estas são constatações feitas in loco pela fiscalização, e que em nenhum momento foram contraditadas pela recorrente. Por outro lado, até este ponto pode-se considerar tais providências como simples racionalização de operações com vistas a uma redução dos seus custos administrativos.”

Acertadamente, o acórdão *a quo* considerou relevante observar que tais fatores não tornariam, por si só, ilegítima a segregação de empresas. Aprofundando a investigação, o acórdão *a quo* acrescentou:

“Quanto à alegação recursal de que cada empresa teria instalações próprias, muito embora estejam situadas no mesmo espaço geográfico, cumpre destacar que foi firmado um contrato de locação entre as empresas, tendo a KIWI BOATS como locadora de parte do terreno de propriedade da SCHAEFER YACHTS, e pelo qual deveria pagar o valor anual de R\$ 12.000,00. Tal contrato, assim, seria um instrumento formal para dar respaldo à alegação de individualidade das empresas. Entretanto, a fiscalização apurou que o valor do suposto aluguel não dera entrada nas contas Caixa ou Bancos da SCHAEFER YACHTS, e nem fora por ela apropriado como receita.”

Também suscitou o acórdão *a quo*, *in verbis*:

“De se observar que em casos como este, em que há o compartilhamento de instalações e equipamentos, deve ser feito o rateio das despesas, atendendo a algum critério lógico e razoável, em conformidade com as normas de contabilidade de custos. Há vários julgados no CARF reconhecendo a validade do rateio de custos e despesas entre empresas, quando atendida esta condição. Entretanto, com relação às despesas antes mencionadas, não consta



que tal providência tenha sido tomada pela recorrente. Pelo contrário, o que os autos evidenciam é a inexistência de contabilidade de custos, tendo a própria recorrente reconhecido a impossibilidade de providenciar a adequada apuração dos seus custos dos produtos fabricados e vendidos.”

O acórdão *a quo* também evidenciou haver *confusão quanto à parte que realizaria uma ou outra atividade, in verbis*:

“Como elementos suplementares de prova de que a recorrente fabrica e comercializa barcos prontos, destaque-se os catálogos dos produtos, que contém a marca SCHAEFER YACHTS (às fls. 611 a 616, encontram-se catálogos dos barcos modelo Phantom), e a informação veiculada pela própria empresa em sua página na internet (fls. 377 do Anexo II), na qual o Sr. Márcio Schaefer é apresentado como o presidente da Schaefer Yachts e “responsável por projetar os barcos Phantom desde o começo até o fim, incluindo a distribuição dos quartos, e os métodos de construção, mas com foco especial no design”. Consta ainda no texto de apresentação da empresa o seguinte:

‘Uma lancha da Schaefer Yachts não é um projeto copiado ou adaptado de similares americanos ou europeus, (...)’

Verdadeiras naves, os barcos do estaleiro Schaefer têm cinco anos de garantia estrutural para o casco e são produzidos em sede própria de 9.000 m<sup>2</sup>, no município de Palhoça, Grande Florianópolis, numa fábrica totalmente setorizada e concebida para a produção de lanchas. Com mais de 800 unidades entregues desde sua fundação, o elevado grau de satisfação dos clientes Schaefer Yachts é sua maior garantia de estar adquirindo as melhores lanchas do país.’”

O acórdão *a quo* também acrescentou, *in verbis*:

“A fiscalização demonstrou que a linha de produção é contínua entre as duas empresas formalmente constituídas, sendo que a cada barco a ser construído corresponde uma única ordem de produção, cujo número identifica o modelo e o número de série da embarcação, ordem esta que a acompanha desde o início da moldagem do casco em uma empresa até a embarcação pronta e acabada na outra.

Conforme o relato fiscal, e as fotos anexas aos autos, há um galpão no qual se inicia a produção dos cascos (setor de laminação), pela empresa KIWI BOATS, sendo que este galpão tem acesso direto a outros três galpões para onde são encaminhados os cascos, conforme o seu tamanho (setores de acabamento). Nestes últimos, além da conclusão do processo de fabricação dos cascos, ainda pela empresa KIWI BOATS, são também montados todos os demais acessórios e equipamentos, já pela empresa SCHAEFER YACHTS. Ora, como nem uma nem a outra escrituram nem o Livro Registro de Inventário, nem o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (este obrigatório pela legislação do IPI – Decreto no 4.544/2002, art. 369), e não apuram os respectivos custos dos produtos vendidos, sendo que a produção se dá conforme acima descrito, iniciando-se com uma ordem de produção, e terminando com um barco pronto, tudo ocorrendo dentro de um mesmo complexo industrial, não há outra conclusão possível senão a de que inexistente a alegada segregação das operações de cada empresa.

Assim, o que as notas fiscais emitidas pelas empresas em questão demonstram é tão somente uma ‘repartição’ do faturamento pela venda do produto final, em que a KIWI BOATS emite diretamente em nome do adquirente da

embarcação uma nota fiscal de venda do casco nu, e a SCHAEFER YACHTS emite outra nota fiscal para o mesmo adquirente, contendo a seguinte segregação: materiais montados no casco, e prestação de serviços.”

Os elementos em questão, somados às demais evidências expostas, demonstram que, embora se tenha alegado a exploração de atividade econômica por cada uma das pessoas jurídicas segregadas, não houve, de fato, a segmentação do negócio. Ao menos no período de apuração atinente a este processo administrativo, resta demonstrada a existência de uma única unidade empresarial, que deve ser tributada como tal.

Nesse cenário, compreendo não merecer reparo o acórdão *a quo*, que decidiu pela rejeitar os efeitos da segregação simulada, de forma a considerar, para fins tributários, uma única entidade. Há evidências suficientes para o enquadramento da espécie à figura da simulação prevista no art. 167 do Código Civil, bem como da existência de dolo para a evasão de tributos.

Quanto à **qualificação da multa de ofício**, assim se manifestou o i. relator do acórdão *a quo*:

“Quanto à aplicação da multa qualificada (150%), por todo o exposto, creio estar suficientemente demonstrado a presença de simulação nos atos praticados pelas empresas formalmente constituídas, ao tentar dar a aparência de que uma única atividade na verdade segregar-se-ia em três distintas empresas, localizadas todas de fato no mesmo espaço geográfico (embora uma delas declarasse ter sua sede em outro local, também naquele espaço comum desenvolveria suas atividades).

Além de ter sido demonstrado que a forma de produção e de comercialização das embarcações não corresponde àquela alegada pela recorrente, ficou ainda evidenciada a interposição de empresa para recebimento de valores decorrentes de sua comercialização, empresa esta que nunca funcionou no endereço cadastral de sua sede — um depósito fechado e abarrotado de documentos, que fora supostamente sublocado do contador responsável pela escrituração das empresas, sem que tenha sido sequer feita prova do pagamento pela referida sublocação.

Há contratos apresentados para justificar tal forma de comercialização, cujo teor ou existência foram frontalmente negados pelas contrapartes, supostas contratantes.

Há ainda um contrato firmado entre as empresas KIWI BOATS e SCHAEFER YACHTS, para a suposta locação de parte do terreno de propriedade desta para aquela, o qual teria o intuito de dar respaldo formal à existência de uma sede própria à primeira, cujos efeitos não se materializaram, visto que não houve pagamento em decorrência do mesmo, e nem sequer a devida apropriação de receita.

Assim, caracterizada *in casu* a simulação, provado, entendo eu, o intuito de fraude a que alude o artigo 44 da Lei n° 9.430/96, que prevê a exasperação da multa de ofício, vez que o evidente intuito de fraude possui um amplo conceito onde se inserem as condutas dolosas tipificadas como sonegação, fraude ou conluio, conforme previsto nos artigos 71 a 73 da Lei n° 4.502/64, por aquela lei referidos.

Especificamente, entendo que, com os procedimentos adotados pela recorrente, tenham sido modificadas substancialmente, e de modo intencional, as características do fato gerador, o que levou à redução do imposto devido, conduta esta que se amolda ao conceito de fraude exposto no artigo 72 da Lei n° 4.502/64, *verbis*:

Art. 72 Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente a ocorrência do fato gerador da

obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Além disto, ante a falta de apresentação por parte das empresas fiscalizadas do Livro de Controle de Produção e Estoque, do Livro de Registro de Inventário, do Livro de Apuração do Lucro Real, e a apresentação da escrituração comercial sem apuração dos custos dos produtos vendidos, e com seus balanços apresentando valores em total dissonância com o declarado na DIPJ, torna-se incompreensível saber com base em que informaram as empresas apuração pelo lucro real no ano calendário de 2005.

De se salientar que tal situação de completo descontrole e confusão nos registros contábeis das empresas, e de total inadequação da escrituração por elas mantidas para a apuração do lucro real, se faz presente há vários anos, conforme se pode inferir das referências feitas nos autos às fiscalizações pretéritas, abrangendo anos-calendário anteriores (2002 e 2003, PAF nº 11516.004364/200750), caracterizando assim a reiteração na sua conduta dolosa.

Portanto, plenamente justificada a exasperação da multa aplicada.”

Nesse cenário, por todo o exposto, compreendo que também não merece reparo o acórdão *a quo* quanto à pertinência da qualificação da multa de ofício, no patamar de 150%, tendo em vista as práticas simulatórias demonstradas, com o dolo para a evasão de tributos.

#### **4. O agravamento da multa de 150% para 225%.**

Por restar vencido quanto ao não conhecimento do **recurso interposto pela PFN**, passo à análise de seu mérito.

O fato que enseja o agravamento da multa em 50% (tendo como base as multas de 75% e 150%) não é a imprestabilidade ou mesmo inexistência de documentos hábeis à apuração lucro real, o que é hipótese de arbitramento de lucros. Dá ensejo ao agravamento da multa a conduta omissiva do contribuinte que obstaculizar injustificadamente o bom andamento do procedimento de fiscalização a ponto de colocar em risco a arrecadação tributária a que faria jus o erário público. Se a omissão do contribuinte não prejudicar a apuração de um efetivo fato tributável, sem prejuízos ao fisco para a constituição do tributo, não há a incidência da norma sancionatória e, assim, não deve ser agravada a multa.

Esse entendimento não contraria a Súmula CARF n. 96, de 09.12.2013, mas lhe vivifica e dá cumprimento:

Súmula CARF n. 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Ocorre que, enquanto a falta de apresentação de livros e documentos não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros, também são necessários elementos diversos para justificar que o arbitramento de lucros conviva com a imposição de multa agravada.

Entre os precedentes que ensejaram e edição da Súmula CARF n. 96, destaca-se o acórdão n. 9101-000.766, proferido por esta CSRF em 13.12.2010, o qual restou assim ementado:

**MULTA AGRAVADA E ARBITRAMENTO** - O que determina a aplicação da multa agravada é o não atendimento, no prazo assinalado, a intimação para prestar esclarecimentos. O não atendimento a intimação para apresentação de livros e documentos constitui hipótese legal de arbitramento dos lucros, não ensejando, **por si só**, o agravamento da penalidade.

Em seu voto, o i. Conselheiro Valmir Sandri observou:

“A lei determina a aplicação da multa agravada ‘nos *casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimento*’.

Assim, para que seja agravada a multa, é preciso que tenha se configurado a situação de ser o sujeito passivo intimado a prestar esclarecimentos e, no prazo assinalado, não atender a intimação.

O não atendimento a intimação para apresentação de livros e documentos constitui hipótese legal de arbitramento dos lucros, não ensejando, por si só, o agravamento da penalidade. Eventualmente, se além de não apresentar livros e documentos, o contribuinte também deixar de atender intimação para prestar esclarecimentos, pode ser cabível o agravamento da multa. São hipóteses distintas, acarretando conseqüências jurídicas distintas, e que podem vir cumuladas.

Assim, sendo a única acusação que pesa sobre o contribuinte a falta de apresentação de livros e documentos, que ensejou o arbitramento do lucro, andou bem a Câmara para cancelar o lançamento.”

Em 16.08.2012, a CSRF prolatou acórdão que também serviu de precedente para a edição da Súmula CARF n. 96, assim ementado:

**MULTA DE OFÍCIO AGRAVADA. APRESENTAÇÃO PARCIAL DA DOCUMENTAÇÃO SOLICITADA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVRO DIÁRIO E RAZÃO. ARBITRAMENTO DO LUCRO. FALTA DE ATENDIMENTO DE INTIMAÇÃO. HIPÓTESE DE INAPLICABILIDADE.**

Inaplicável o agravamento da multa de ofício em face do não atendimento à intimação fiscal para apresentação dos livros contábeis e documentação fiscal, já que estas omissões têm conseqüências específicas previstas na legislação de regência, que no caso foi o arbitramento do lucro em razão da falta da apresentação dos livros e documentos da escrituração comercial e fiscal.

Também nesse caso, o voto do relator, i. Conselheiro JOSÉ RICARDO DA SILVA, consignou que teria sido arguido pela PFN “que não atendida a intimação, presume-se o embaraço à fiscalização. A simples falta de atendimento, o desprezo à administração tributária, é fato gerador da multa”, bem como que, “de acordo com a lei, o critério para o agravamento da multa não é subjetivo, mas de ordem objetiva”. Destaca-se o seguinte trecho do aludido voto, *in verbis*:

“Firmo a minha posição no sentido de que não houve embaraço à fiscalização. Isto porque, neste aspecto fundamentou o Sr. Auditor Fiscal terem sido apresentados os documentos requisitados de forma parcial, bem como não terem sido apresentadas respostas, esclarecimentos ou documentos referentes aos Termos de Intimação n° 001 e 002.

Ora, a jurisprudência deste Colegiado tem se firmado no sentido de que, para se proceder o agravamento da penalidade é necessário que à conduta do sujeito passivo esteja associado um prejuízo concreto ao curso da ação fiscal. Ou seja, é medida aplicável naqueles casos em que o fisco só pode chegar aos valores tributáveis depois de expurgados os artifícios postos pelo sujeito passivo.”

No caso concreto, retomam-se os seguintes trechos do acórdão *a quo*:

*“Por entender ter havido o dolo, materializado nas figuras qualificadoras de sonegação e fraude, a multa de ofício imposta foi majorada para 150% dos tributos lançados, e pelo fato de não ter o contribuinte prestado os devidos esclarecimentos a que fora intimada, e não ter apresentado os arquivos ou sistemas previstos nos arts. 11 a 13 da Lei no 8.218/91, a multa foi agravada em 50%, do que resultou o percentual final de 225%.*

*(...)*

*Protesta a recorrente que o aumento em 50% da multa imposta é incabível, posto que em nenhum momento a recorrente deixou de responder as intimações apresentadas pela fiscalização.*

*De fato, houve resposta a todas as intimações feitas pela fiscalização, de sorte que não prosperaria o agravamento da multa por este motivo.*

*Contudo, o agravamento aplicado pela fiscalização teve também outro fundamento.*

*Consta do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 880 o seguinte, no item ‘8.3 – Do agravamento das multas’:*

*‘Conforme consta às fls. 131, deste processo e fls. 142 do Anexo II, o contribuinte não forneceu os arquivos magnéticos a que fora intimado pelo Termo de Início de Fiscalização e reintimado pelo Termo de Intimação 01/2009.’*

*Tal assertiva em nenhum momento foi contraditada pela recorrente, aliás, ao contrário, esta expressamente reconheceu, em atendimento à intimação fiscal, a impossibilidade técnica de apresentar os arquivos solicitados, conforme consta às fls. acima referidas.*

*(...)*

*Contudo, nos debates ocorridos em sessão, restei convencido por meus pares de que, em casos como o presente — em que a apresentação dos arquivos magnéticos em questão em nada alteraria o lançamento afinal efetuado, que se operou sob a forma do lucro arbitrado — não se justifica a majoração da multa em 50%. Tal entendimento, ao que consta, já teria sido manifestado pela própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja função precípua é justamente uniformizar a jurisprudência das câmaras baixas a respeito da correta interpretação da lei tributária.*

Restou assentado no acórdão *a quo*, portanto, que “houve resposta a todas as intimações feitas pela fiscalização” e que “a apresentação dos arquivos magnéticos em questão em nada alteraria o lançamento afinal efetuado, que se operou sob a forma do lucro arbitrado”.

Logo, não há ensejo para o agravamento da multa, devendo ser mantida a decisão recorrida.

## 5. Dispositivo do voto

Por todo o exposto, voto no sentido de NÃO CONHECER os recursos especiais interpostos pela PFN e pelo Contribuinte. Adentrando à análise de mérito, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO aos recursos interpostos pela PFN e pelo Contribuinte.

*(assinatura digital)*

**Conselheiro Luís Flávio Neto – Relator**

## Voto Vencedor - CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

### Conselheiro André Mendes de Moura, Redator Designado.

Não obstante as considerações do I. Relator, tão bem expostas ao Colegiado, peço vênia para **divergir** quanto ao entendimento apresentado sobre a admissibilidade do **recurso da Contribuinte**, que votou para o seu não conhecimento.

Vale registrar o que despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 4523/4538) deu seguimento à duas matérias: 1) descon sideração da pessoa jurídica; e 2) afastamento da multa qualificada.

E não tenho reparos a fazer quanto ao teor do despacho.

Isso porque a divergência apresentada pela Contribuinte, para ambas as matérias, acórdão nº 103-23.357, tratou do mesmo suporte fático apreciado pelos presentes autos, envolvendo a pessoa jurídica Estaleiro Kiwi Boats Ltda.

Nesse sentido, peço vênia para transcrever a análise do despacho, que adoto como fundamento para a decisão, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal <sup>18</sup>.

Sobre a matéria "descon sideração da pessoa jurídica":

*A recorrente alega que houve a descon sideração da personalidade jurídica das Empresas Estaleiro Schaefer Yachts, Estaleiro Kiwi e SPA e insurge-se contra a decisão.*

*Traz à divergência o Acórdão nº 103-23.357, que tratou do mesmo tema relativo à sociedade empresária Estaleiro Kiwi Boats Ltda., em que se entendeu que o desmembramento de atividades entre as três empresas não indicava tratar-se de simulação.*

*A decisão foi ementada nos seguintes termos:*

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 2002

Ementa: SIMULAÇÃO – INEXISTÊNCIA – Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

---

<sup>18</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – A reunião das receitas supostamente omitidas por duas empresas para serem tributadas conjuntamente como se auferidas por uma só importa em erro na quantificação da base de cálculo e na identificação do sujeito passivo, conduzindo à nulidade do lançamento.

Recurso provido.

*Considerando que essa decisão julgou exatamente a mesma questão objeto deste processo administrativo fiscal, envolvendo as mesmas empresas, entendo que, numa análise prelibatória como a de admissibilidade de recurso especial, houve a comprovação da divergência argüida. (grifei)*

Sobre a matéria "afastamento da multa qualificada":

*A recorrente pede o afastamento da aplicação dos arts. 71,72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964, alegando que não há provas capazes de comprovar que tenha havido o evidente intuito de fraude, que ensejaria a aplicação da multa qualificada de 150%.*

(...)

*A contribuinte, com a finalidade de afastar a multa de 150%, pugna, também, pelo afastamento da hipótese de simulação. Quanto a esse fundamento, a recorrente argumenta a necessidade de considerar que no Acórdão nº 103-23.357, relativo à empresa Kiwi Boats, no qual foi afastada essa hipótese, tendo o Colegiado decidido por anular o lançamento que imputava, dentre outros, a multa de 150%.*

*A decisão foi ementada nos seguintes termos:*

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Exercício: 2002

Ementa: SIMULAÇÃO – INEXISTÊNCIA – Não é simulação a instalação de duas empresas na mesma área geográfica com o desmembramento das atividades antes exercidas por uma delas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

OMISSÃO DE RECEITAS – SALDO CREDOR DE CAIXA – DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA – A reunião das receitas supostamente omitidas por duas empresas para serem tributadas conjuntamente como se auferidas por uma só importa em erro na quantificação da base de cálculo e na identificação do sujeito passivo, conduzindo à nulidade do lançamento.

Recurso provido.

*Tendo em vista tratar-se do exato caso em julgamento nestes autos, mas, referente à empresa Kiwi, entendo comprovada a*

*divergência capaz de ensejar a subida dos autos à julgamento pela CSRF no que se refere ao pedido de afastamento da multa qualificada.*

Observa-se que, mediante mesmo suporte fático, a decisão recorrida e a paradigma deram interpretações divergentes à legislação tributária, para as matérias (1) descon sideração da pessoa jurídica e (2) afastamento da multa qualificada. A decisão recorrida entendeu pela confusão patrimonial e de atividades das empresas SPA COMÉRCIO DE EMBARCAÇÕES E EQUIPAMENTOS NÁUTICOS LTDA ("SPA") e ESTALEIRO KIWI BOATS LTDA ("KIWI BOATS"), sendo que a SPA representava interposta pessoa de SCHAEFER YACHTS e KIWI BOATS, dando ensejo à consideração das empresas com uma única entidade. Por consequência, foram tipificadas infrações tributárias e identificada ocorrência de dolo que motivou a qualificação da multa de ofício. Por sua vez, a decisão paradigma entendeu que, diante dos mesmos fatos, não teria procedência considerar as empresas envolvidas como uma única entidade, e, tampouco, poder-se-ia falar em simulação, vez que o *desmembramento das atividades* tinha como objetivo *racionalizar as operações e diminuir a carga tributária*.

Portanto, voto do sentido de **conhecer** o recurso interposto pela Contribuinte.

*Assinado Digitalmente*

André Mendes de Moura



**Voto Vencedor - CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DA PFN****Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, Redator Designado.**

Não obstante as considerações do I. Relator, tão bem expostas ao Colegiado, peço vênua para **divergir** quanto ao entendimento apresentado sobre a admissibilidade do **recurso da Fazenda Nacional**, que votou para o seu não conhecimento.

Veja como decidiu o acórdão recorrido.

Ementa:

MAJORAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO.

**A falta de apresentação à fiscalização dos arquivos magnéticos de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218/91 não dá margem à majoração**, em 50%, da multa de ofício aplicada, se em razão da ausência de escrituração contábil e fiscal, hábil a amparar a tributação do sujeito passivo com base no lucro real, este teve seu lucro arbitrado pela autoridade lançadora.

Voto condutor (trecho que tratou da matéria):

Protesta a recorrente que o aumento em 50% da multa imposta é incabível, posto que **em nenhum momento a recorrente deixou de responder as intimações apresentadas pela fiscalização**.

De fato, **houve resposta a todas as intimações feitas pela fiscalização, de sorte que não prosperaria o agravamento da multa por este motivo**.

**Contudo, o agravamento aplicado pela fiscalização teve também outro fundamento**.

Consta do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 880 o seguinte, no item “8.3 – Do agravamento das multas”:

*“Conforme consta às fls. 131, deste processo e fls. 142 do Anexo II, o contribuinte não forneceu os arquivos magnéticos a que fora intimado pelo Termo de Início de Fiscalização e reintimado pelo Termo de Intimação 01/2009.”*

**Tal assertiva em nenhum momento foi contraditada pela recorrente, aliás, ao contrário, esta expressamente reconheceu, em atendimento à intimação fiscal, a impossibilidade técnica de apresentar os arquivos solicitados, conforme consta às fls. acima referidas.**

Confira-se o dispositivo legal que autoriza a majoração da multa nesses casos:  
Art. 44. ...

...

*§ 2º As multas a que se referem os incisos I e II do caput passarão a ser de cento e doze inteiros e cinco décimos por cento e duzentos e vinte e cinco por cento, respectivamente, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:*

*I - prestar esclarecimentos;*

*II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991;*

Portanto, justificada estaria também a majoração da multa aplicada.

Contudo, nos debates ocorridos em sessão, restei convencido por meus pares de que, em casos como o presente — em que **a apresentação dos arquivos magnéticos em questão em nada alteraria o lançamento afinal efetuado, que se operou sob a forma do lucro arbitrado — não se justifica a majoração da multa em 50%**. Tal entendimento, ao que consta, já teria sido manifestado pela própria Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja função precípua é justamente uniformizar a jurisprudência das câmaras baixas a respeito da correta interpretação da lei tributária.

O lançamento da multa agravada ocorreu pela prática de duas condutas distintas: 1ª) não prestar esclarecimentos; e 2ª) não apresentação de arquivos magnéticos. Essas condutas foram previstas em dispositivos distintos, conforme visto da transcrição legal feita pelo relator do acórdão recorrido.

Dessa forma, não se sustenta a aplicação da Súmula CARF nº 96, pois “a falta de apresentação de livros e documentos da escrituração” somente pode ser entendida como enquadrada na conduta “não prestar esclarecimentos”. Ademais, há um elemento nesta súmula que claramente não foi atendido: “por si só”. Obviamente, se no caso concreto houve uma segunda conduta (qual seja, a não apresentação de arquivos magnéticos), então não há que se falar em falta de apresentação de livros e documentos da escrituração por si só.

Súmula CARF nº 96: A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, **por si só**, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

Não obstante, os paradigmas apresentados pela Fazenda Nacional, em sede do recurso especial, quais sejam o Acórdão nº 202-18.390 e o Acórdão nº 101-93.365, **não trataram** do agravamento da multa quando os **arquivos magnéticos** deixam de ser apresentados. Daí, portanto, na ausência de divergência quanto ao agravamento por falta de apresentação de arquivos magnéticos, em razão dos paradigmas não tratarem desse enquadramento legal, não se pode conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional para se discutir essa conduta, no âmbito do agravamento da multa de ofício.

Entretanto, quanto ao que se deve entender por prestação de esclarecimentos, há de fato divergência jurisprudencial, pois os paradigmas entenderam que a falta de apresentação de notas fiscais e extratos bancários consiste em não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos, enquanto o recorrido entendeu que não se configura não atendimento à intimação para prestar esclarecimentos quando o contribuinte responde às intimações, mesmo que não apresente livros e documentos da escrituração.

Pelo exposto, o Recurso Especial da Fazenda Nacional deve ser parcialmente conhecido, de forma a se pacificar a divergência de interpretação quanto à expressão “prestar esclarecimentos”, adotada pelo parágrafo 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

*(documento assinado digitalmente)*

Rafael Vidal de Araujo